

Avant-projet de loi

- portant révision du régime applicable à certains actes de société en matière de droits d'enregistrement ;
- portant transposition de la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux ;
- modifiant :
 - la loi modifiée du 7 août 1920, portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc. ;
 - la loi modifiée du 20 décembre 2002 concernant les organismes de placement collectif ;
 - la loi du 22 mars 2004 relative à la titrisation ;
 - la loi modifiée du 15 juin 2004 relative à la société d'investissement en capital à risque (SICAR) ;
 - la loi modifiée du 13 juillet 2005 relative aux institutions de retraite professionnelle sous forme de sepcav et assep ;
 - la loi du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés ;
- et abrogeant la loi modifiée du 29 décembre 1971 concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales et portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement.

Art. 1^{er} – disposition introductive

La présente loi est appliquée et interprétée concurremment et conformément à la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux.

Art. 2 – droit fixe spécifique d'enregistrement

Un droit fixe spécifique d'enregistrement à titre rémunérateur est perçu au profit de l'Etat sur les opérations suivantes:

- a) la constitution d'une société civile ou commerciale ayant son siège statutaire ou son siège de direction effective au Grand-Duché de Luxembourg,
- b) la modification des statuts d'une société civile ou commerciale ayant son siège statutaire ou son siège de direction effective au Grand-Duché de Luxembourg,

- c) le transfert au Grand-Duché de Luxembourg du siège statutaire ou du siège de direction effective d'une société civile ou commerciale.

Sous réserve des dispositions figurant aux articles 5 et 6 de la présente loi et sous réserve des dispositions relatives au régime de la taxe sur la valeur ajoutée, le droit fixe spécifique ainsi liquidé exclut la perception de tout autre droit ou impôt à raison de la même opération.

Art. 3 – fait générateur et exigibilité

Le fait générateur du droit fixe spécifique d'enregistrement à titre rémunérateur a lieu au moment où l'opération visée à l'article 2 de la présente loi est constatée dans un acte notarié. Le droit devient exigible à partir de la présentation de l'acte notarié à l'enregistrement qui doit se faire dans les délais prévus à l'article 20 de la loi du 22 frimaire an VII, organique de l'enregistrement.

Pour les actes sous forme authentique rédigés par un notaire à l'étranger et contenant une opération visée à l'article 2 de la présente loi, le droit spécifique devient exigible au moment de la présentation de l'acte à l'enregistrement, qui doit avoir lieu dans un délai de trois mois à partir de la date de passation de l'acte.

Art. 4 – taux

Le droit fixe spécifique d'enregistrement à titre rémunérateur visé à l'article 2 de la présente loi est de :

- cent euros pour les sociétés européennes, sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions et sociétés coopératives organisées sous forme de société anonyme ;
- cinquante euros pour les sociétés civiles et commerciales autres que celles visées au tiret précédent.

Art. 5 – apport d'immeuble à une société

L'apport à une société civile ou commerciale d'un immeuble situé à l'intérieur du pays, rémunéré par l'attribution de droits sociaux, donne ouverture aux droits d'enregistrement et de transcription sur les transmissions à titre onéreux au taux réduit fixé par la loi modifiée du 7 août 1920 pour les actes de vente d'immeubles prévus par la loi du 29 mai 1906 concernant les habitations à bon marché.

L'apport à une société civile ou commerciale d'un immeuble situé à l'intérieur du pays, rémunéré autrement que par l'attribution de droits sociaux, donne ouverture aux droits d'enregistrement et de transcription sur les transmissions à titre onéreux au taux fixé par la loi modifiée du 7 août 1920 pour les actes de vente d'immeubles.

Par apport d'un immeuble au sens du présent article, on entend l'apport en propriété ou en usufruit d'un ou de plusieurs immeubles ou d'une ou de plusieurs parts d'immeubles. L'apport d'un immeuble à une société civile ou commerciale se trouve soumis aux dispositions générales et particulières régissant les droits d'enregistrement en matière immobilière et notamment à celles concernant l'expertise fiscale et la déclaration estimative ainsi qu'à celles concernant l'insuffisance d'évaluation et la dissimulation.

Art. 6 – apport de biens meubles à une société

L'apport à une société civile ou commerciale de biens meubles, rémunéré autrement que par l'attribution de droits sociaux, donne ouverture aux droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux aux taux fixés par le tarif de la loi du 7 août 1920 tel qu'il a été modifié et complété par les lois subséquentes.

Par analogie à l'article 5 de la présente loi, l'apport de biens meubles à une société civile ou commerciale se trouve régi par les dispositions générales et particulières applicables aux droits d'enregistrement en matière mobilière.

Art. 7 – opération de restructuration

Par dérogation aux articles 5 et 6 de la présente loi, l'apport à une société civile ou commerciale de biens meubles et immeubles, rémunéré ou non par l'attribution de droits sociaux, ne donne pas ouverture aux droits d'enregistrement proportionnels sur les transmissions à titre onéreux dans la cadre d'une opération de restructuration.

Au sens du présent article, la notion d'opération de restructuration vise l'apport, par une ou plusieurs sociétés, de la totalité de leur patrimoine ou d'une ou de plusieurs branches de leur activité à une ou plusieurs sociétés en voie de création ou préexistantes, pour autant que cet apport soit majoritairement rémunéré par des titres représentatifs du capital de la société acquérante.

Art. 8 – présomption de mutation

L'attribution d'un immeuble, lors de la dissolution, de la liquidation ou de la réduction de capital d'une société civile ou commerciale, à un associé autre que celui qui a apporté cet immeuble à la société donne ouverture aux droits d'enregistrement et de transcription sur les transmissions à titre onéreux au taux fixé par la loi modifiée du 7 août 1920 pour les actes de vente d'immeubles, si cette attribution a lieu dans les cinq ans de l'apport de l'immeuble.

Toutefois, si une soulte ou une plus-value, calculée d'après le droit commun, est passible du droit de vente dans le chef de l'associé attributaire de l'immeuble, dont il n'a pas effectué l'apport, le droit de mutation mentionné à l'alinéa qui précède n'est pas exigible jusqu'à due concurrence.

En cas d'attribution d'un immeuble, lors de la dissolution, de la liquidation ou de la réduction de capital d'une société à un associé, cessionnaire de parts dans une opération antérieure ayant donné ouverture pour cet immeuble à la perception des droits d'enregistrements prévus pour les transmissions à titre onéreux, aucun droit de mutation mentionné à l'alinéa 1^{er} du présent article n'est perçu sur la fraction des parts déjà soumise à ce droit.

Art. 9 – louage d'ouvrage

Par dérogation aux articles 11 et 42 de la loi du 22 frimaire an VII ainsi qu'à l'article 22 de la loi du 23 décembre 1913, ne donnent pas lieu à la perception d'un droit d'enregistrement proportionnel particulier les conventions relatives aux traitements destinés à rémunérer la

gestion courante des affaires sociales, si ces conventions sont constatées, mentionnées ou annexées à un acte soumis au droit fixe spécifique d'enregistrement à titre rémunérateur tel que prévu à l'article 2 de la présente loi.

Art. 10 – agencement tarifaire

Au tarif des droits proportionnels figurant à l'article 37 de la loi modifiée du 7 août 1920 et remplaçant le tarif annexé à la loi du 23 décembre 1913, il y a lieu de supprimer le numéro 2 du paragraphe III et le numéro 2 du paragraphe IV.

Art. 11 – dispositions spécifiques modificatives

L'article 23 de la loi modifiée du 7 août 1920 est libellé comme suit :

« Les droits de succession et de mutation sur les legs et les donations en faveur des communes, des établissements publics, des hospices, des offices sociaux, des associations sans but lucratif, des fondations et des personnes morales constituées dans le cadre de l'un des cultes reconnus aux termes d'une convention conclue avec le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg sont fixés à 4 %. Ce taux se trouve majoré pour les donations en vertu de l'article 7 de la loi du 13 mai 1964 ayant pour objet l'amélioration et l'harmonisation des régimes de pensions contributifs.

Toutefois sont exempts de tous droits les legs et les donations ayant pour objet les fondations de bourses d'études aux universités et aux établissements publics d'enseignement.

Au sens du présent article, est considéré comme donation tout transfert de biens qualifié d'apport à une des personnes morales prédésignées à moins que ce transfert n'ait lieu lors de leur constitution ou ne soit réalisé par une autre personne morale de l'espèce mise en liquidation.

La majoration des taux établie en matière successorale par la loi du 18 août 1916 et les lois subséquentes ne s'applique pas aux legs et donations dont mention au présent article. »

Art. 12 – abrogations

Sont abrogés :

- 1) la loi modifiée du 29 décembre 1971 concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales et portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement,
- 2) l'article 128 de la loi modifiée du 20 décembre 2002 concernant les organismes de placement collectif,
- 3) l'article 51 de la loi du 22 mars 2004 relative à la titrisation,
- 4) l'article 37 de la loi modifiée du 15 juin 2004 relative à la société d'investissement en capital à risque (SICAR),
- 5) l'article 106 de la loi modifiée du 13 juillet 2005 relative aux institutions de retraite professionnelle sous forme de sepcav et assep et
- 6) l'article 67 de la loi du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés.

Art. 13 – entrée en vigueur

La présente loi entre en vigueur le 1^{er} janvier 2009.

Exposé des motifs

Le présent projet de loi vise à abroger le droit d'apport, qualifié par d'aucuns « d'impôt anti-économique », grevant la substance des entreprises et nuisant à l'attractivité du Luxembourg comme pôle de développement d'activités économiques nouvelles. Une importance particulière incombe, en effet, à ce régime d'imposition, étant donné que l'apport constitue l'élément clé de la création de toute société.¹

Tenant compte de l'abolition du même droit en Belgique et aux Pays-Bas à partir du 1^{er} janvier 2006, de même que du fait que seulement une minorité d'Etats membres de l'UE continuent actuellement à prélever cette taxe, le Gouvernement se doit de préserver la compétitivité du Luxembourg en matière de création et de développement des entreprises ayant un capital important, en renonçant à un impôt dont le poids budgétaire était de 82,8 mio. euros en 2006, de 106,3 mio. euros en 2007 et de 38,1 mio. euros au 1^{er} trimestre 2008.

1) Historique

Le droit d'apport, en tant que droit sui generis, est certes l'œuvre du législateur communautaire², mais son origine sur le plan national remonte déjà à l'article 68, III, 4) de la loi du 22 frimaire an VII, organique de l'enregistrement. Dans sa forme de droit proportionnel, il a été introduit par l'article 40 de la loi du 23 décembre 1913 sur l'enregistrement.³

A partir de 1913, le droit d'apport est partant considéré comme un droit d'enregistrement ordinaire et proportionnel en raison du caractère translatif de propriété de l'apport aux termes du Code civil (théorie confirmée par la Cour supérieure de justice, ap. civ. 22 janvier 1915).

D'éminents spécialistes se sont exprimés par ailleurs dans la même direction : d'après Schicks (« Dictionnaire des droits d'enregistrement » de 1912, p. 163), « *ce serait à tort qu'on nierait l'effet translatif des apports ; car le contrat de société comporte transmission de la propriété des apports ... Les associés abandonnent purement et simplement la propriété de leurs apports et, quand ils reprennent ceux-ci, ce n'est point ensuite de l'accomplissement d'une condition résolutoire, effaçant la transmission qui s'était opérée, mais en vertu d'un acte nouveau, entièrement distinct du contrat primitif* ».

De même, dans son œuvre « Principes et technique des droits d'enregistrement » (1929, p.305), Eustache Pilon souligne-t-il à la page 305 que « *l'apport pur et simple emporte aliénation immédiate de l'apport à la société, assujettie à un droit proportionnel de mutation, le droit*

¹ « Par l'acte d'apport, les associés scellent le pacte social et manifestent leur désir d'œuvrer ensemble, autrement dit leur affectio societatis ; ils rendent également possible l'accomplissement du but lucratif ». Cozian et Viandier, Droits des sociétés, Paris, LITEC, 1987, p.61.

² Directive 69/335/CEE du Conseil du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux.

³ « Les actes de formation et de prorogation de sociétés qui ne contiennent ni obligation ni transmission de biens meubles ou immeubles, entre les associés ou autres personnes, sont soumis à un droit proportionnel de 25 ct. pour cent sur le montant total des apports mobiliers et immobiliers, déduction faite du passif.

Si ces apports sont augmentés postérieurement à l'acte, le droit sera dû, à titre de supplément, sur le montant des sommes ou valeurs qui ne l'auront point encore acquitté, à l'exclusion cependant des sommes ou valeurs sociales déjà constituées antérieurement à l'entrée en vigueur de la présente loi ... ».

d'apport, actuellement de 3 %, que l'apport consiste en meubles ou en immeubles. A tort, ce droit a été qualifié de droit d'acte ..., parce que l'apport correspond à un mouvement de valeurs ».

La loi du 29 décembre 1971 « concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales » a remplacé l'impôt de transmission national par un impôt harmonisé au niveau communautaire (cf. directive citée en bas de page n°2). L'objectif d'harmonisation ressort clairement du deuxième considérant de la directive de 1969, à savoir « *considérant que les impôts indirects qui frappent les rassemblements de capitaux, actuellement en vigueur dans les Etats membres, à savoir le droit auquel sont soumis les apports en société et le droit de timbre sur les titres, donnent naissance à des discriminations, des doubles impositions et des disparités qui entravent, la libre circulation des capitaux et qui doivent par conséquent, être éliminées par voie d'harmonisation ».*

Après plusieurs modifications ponctuelles apportées à la directive de base en matière de taux et d'opérations de restructuration (dir. 73/79/CEE, 73/80/CEE et 74/553/CEE), l'objectif d'harmonisation fut abandonné en 1985 (directive 85/303/CEE).

D'après Denis Richard ⁴ « *la directive de 1985 part du constat que la conjoncture actuelle impose de donner la priorité à la relance des investissements. Or, les effets économiques du droit d'apport sont défavorables au regroupement et au développement des entreprises.*

L'idéal serait bien sûr de supprimer dans tous les Etats membres tout droit d'apport. Le Comité Economique et Social dans son avis sur la proposition de directive, préconisait d'ailleurs la suppression totale du droit d'apport.

Cependant, les pertes de recettes, qui résulteraient d'une telle mesure, étant apparues inacceptables pour certains Etats membres, la directive se limite à une nouvelle réduction des taux du droit d'apport. Elle représente ce faisant un pas en avant, quoique malheureusement encore timide, vers la suppression de ces droits dans la CEE.

C'est ainsi que le taux normal de 1% est remplacé par un taux pouvant aller de 0 à 1%. Est ainsi admise l'exonération de l'ensemble des opérations qui jusqu'alors devaient nécessairement être imposées. Une telle exonération a été mise en place en Grande-Bretagne dès 1988 et en Allemagne depuis 1992 ».

Le 4 juillet 2007, la Commission européenne a initié une procédure d'infraction contre le Luxembourg sous forme de mise en demeure, pour non-compatibilité avec la directive de base du droit fixe appliqué aux apports effectués à des organismes de titrisation. La réaction du Gouvernement n'a donné lieu, jusqu'à l'heure actuelle, à aucune décision de la Commission.

Si l'article 10 de la loi budgétaire du 21 décembre 2007 a déjà ramené le taux de 1% à 0,5%, c'est finalement en mai 2008 que l'intention du Gouvernement d'abroger le droit d'apport jusqu'au 1^{er} janvier 2009 a été annoncée.

2) La directive 2008/7/CE⁵ du 12 février 2008 et l'objectif du projet de loi

Au vu des objectifs stratégiques de Lisbonne, la Commission européenne avait déposé le 4 décembre 2006 un projet de refonte⁶, visant e.a. à limiter le taux du droit d'apport à 0,5 % en

⁴ Voyez Cahiers de droit européen, 1996, « Bilan de 25 ans d'harmonisation des impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux », p.59-60.

⁵ Publiée au JO de l'UE no. L 46, p.11 et suivantes, du 21.2.08 ;

⁶ COM (2006) 760 final

2008 et à supprimer le droit d'ici 2010. Cette date-butoir n'ayant pas été acceptée par le Conseil Ecofin, il n'en reste pas moins que la directive, à transposer en droit national pour le 1^{er} janvier 2009, confirme l'exemption du transfert du siège de direction effective et/ou du siège statutaire d'une société de capitaux entre Etats membres de l'Union européenne⁷. La clef de voûte du régime national de 1971, reposant à l'article 3, point 2) sur une taxation de ces opérations pour des motifs d'égalité de traitement des sociétés étrangères et nationales, n'est partant plus tenable. D'autre part, la non-conformité sur ce point, de nos dispositions actuelles par rapport au droit communautaire a déjà été mise en évidence par plusieurs arrêts de la CJCE, dont l'arrêt C-251/06 du 8 novembre 2007 « Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH contre Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr » contre le Gouvernement d'Autriche.

En vue de continuer à garantir l'égalité de toute société – nationale ou non-résidente – devant la loi fiscale, le Gouvernement se voit désormais dans l'obligation de prendre les devants et propose, en lieu et place d'une transposition ciblée de la nouvelle directive, l'abolition pure et simple du droit d'apport en droit national à partir du 1^{er} janvier 2009.

3) Les conséquences essentielles du projet de loi

- La loi modifiée du 29 décembre 1971 sera abrogée, avec comme conséquence que les principes généraux en matière de droits d'enregistrement redeviennent d'application, sauf dérogation expresse prévue dans le projet (p.ex. en cas de fusion ou d'apports de branches d'activité de sociétés). La suppression du dispositif national rend par ailleurs inutile la définition des apports de capital, de la base imposable et des exonérations, telles que prévues par la nouvelle directive.
- En vertu du droit d'option prévu par l'art. 6, 1., b) de la directive⁸, il est proposé dans le projet de loi d'instaurer un droit de mutation proportionnel modéré en cas d'apport pur et simple d'un immeuble sis au Grand-Duché à une société civile ou commerciale. Cette mesure s'avère indispensable en vue de garantir la cohérence nécessaire en matière de taxation des transmissions immobilières. Il n'y a donc pas de création de nouvelle taxe dans le présent contexte. C'est ainsi qu'il sera perçu à titre de droit d'enregistrement, un droit de transmission de 1 %, majoré des deux dixièmes décrétés par l'article 7 de la loi du 13 mai 1964 ayant pour objet l'amélioration et l'harmonisation des régimes de pensions contributifs. Le droit de transcription sera de 0,5 %. Comme indiqué au premier tiret, ces droits ne sont pourtant pas perçus dans le cadre d'opérations de restructuration définies dans le projet de loi. Egalement est-il proposé dans le projet de loi de reprendre – à titre de dispositif « anti-abus » tendant à enrayer la fraude visant à éluder le droit de mutation de 7% par la constitution d'une société éphémère – la présomption de mutation prescrivant, qu'en cas de transmission de l'immeuble à un autre associé dans un délai inférieur à 5 ans depuis l'apport en société, il y a perception du droit de vente⁹. Par contre, la distinction entre

⁷ voyez art. 5, par 1., d), ii) de la directive.

⁸ « Nonobstant l'article 5, les Etats membres peuvent percevoir les droits et taxes suivants:

a) ...

b) *droits de mutation, y compris taxes de publicité foncière, sur l'apport à une société de capitaux, de biens immeubles ou de fonds de commerce situés sur son territoire... »*

⁹ Le fond de cet article a été repris de l'ancien article VII de la loi du 18 septembre 1933 ayant pour objet d'instituer la société à responsabilité limitée et d'apporter certains changements au régime fiscal des sociétés civiles et commerciales.

sociétés de capitaux et de personnes, motivée dans le temps par le fait que les premières étaient soumises à la taxe d'abonnement contrairement aux deuxièmes, n'a pas été reprise dans le projet de loi. Finalement, le régime d'imposition des apports à titre onéreux, non rémunérés par des droits sociaux, à une société civile ou commerciale sera maintenu quant à ses principes.

- Comme l'article 6, 1., e) de la directive autorise les Etats membres à percevoir des droits ayant un caractère rémunérateur, il est légitime de revenir à la conception qui a prévalu avant 1913, et de percevoir à titre rémunérateur un droit fixe d'enregistrement, sans que le montant de celui-ci ne soit prohibitif. Ce droit fixe d'enregistrement perçu à titre rémunérateur a pour contrepartie directe le contrôle dont se voit investie l'administration de l'Enregistrement concernant la régularité des actes authentiques rédigés par les notaires. En effet, ce contrôle donne lieu à diverses opérations à charge des receveurs de l'Enregistrement. Dans la mesure où ces opérations engendrent des frais aussi bien au niveau du personnel qu'au niveau du matériel, il est légitime de percevoir à l'occasion de ces opérations à titre rémunérateur un droit en faveur de l'administration de l'Enregistrement. Il est généralement admis qu'un tel droit peut avoir un caractère forfaitaire. *"Il se peut que dans certaines hypothèses il soit difficile de déterminer, avec précision le coût de certaines opérations. Dans de tels cas, la Cour prévoit que l'évaluation de ce coût ne peut être que forfaitaire. L'évaluation doit alors être établie de façon raisonnable en prenant, notamment, en compte le nombre et la qualification des agents, le temps passé par ces agents ainsi que les divers faits matériels nécessaires à l'accomplissement de cette opération¹⁰ »*. Compte tenu du coût des effectifs affectés aux bureaux d'enregistrement et des frais de fonctionnement et d'investissement qui s'y rapportent, il est proposé de déterminer le droit fixe spécifique à un montant de 100.- euros par acte de société, en ce qui concerne les sociétés européennes, sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions et sociétés coopératives organisées sous forme de société anonyme. Comme les Etats membres disposent d'une certaine latitude dans la détermination du droit ayant un caractère rémunérateur, des différenciations d'après la forme juridique des sociétés sont possibles. Il est partant proposé de soumettre les actes des espèces de sociétés, autres que celles énumérées ci-avant, à un droit fixe spécifique réduit de 50.- euros.
- Sont finalement supprimées les dispositions spécifiques relatives au droit d'apport des OPC, organismes de titrisation, SICAR's, fonds de pension et fonds d'investissement spécialisés. Le régime fiscal autonome des lois du 25 mars 1991 concernant les GIE et les GEIE n'a pas été modifié pour raison de conformité avec les principes-directeurs établis par le présent projet.

¹⁰ Voyez Richard op. cit. p. 67 à 68.

Commentaire des articles

Article 1^{er} – disposition introductive

Cet article a pour objectif de placer la présente loi dans le cadre de la transposition de la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008.

Article 2 – droit fixe spécifique d'enregistrement

L'administration de l'Enregistrement se trouve investie - en vertu de dispositions légales prévues notamment à la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'administration de l'enregistrement et des domaines ainsi qu'à la loi modifiée du 22 frimaire an VII, organique de l'enregistrement - d'une mission de contrôle des actes authentiques rédigés par les notaires : ces dispositions ont donné lieu aux instructions ministérielles du 25 mars 1977, qui visent à préciser la mission de l'administration de l'Enregistrement en cette matière. C'est ainsi que le contrôle assuré par l'administration de l'Enregistrement porte surtout sur la régularité formelle des actes notariés. Cette mission existe indépendamment de la perception d'un droit d'enregistrement sur les apports en société. Or, après l'abolition du droit d'apport, les actes de société qu'ils soient rédigés sous seing privé ou sous forme authentique ne peuvent donner lieu qu'à la perception du droit d'enregistrement fixe général de 12 euros. Si cette perception se trouve justifiée en cas de présentation d'actes sous seing privé à l'administration de l'Enregistrement, elle est, par contre, trop faible en cas d'actes notariés en raison de la mission spéciale de contrôle confiée à l'administration pour ces actes. En effet, ce contrôle donne lieu à diverses opérations à charge des receveurs de l'Enregistrement. Dans la mesure où de telles opérations engendrent des frais aussi bien au niveau du personnel qu'au niveau du matériel, il est légitime de percevoir à l'occasion de ces opérations à titre rémunérateur un droit modeste en faveur de l'administration de l'Enregistrement. Encore faut-il préciser que les textes européens n'interdisent pas aux Etats membres de percevoir une taxe sur les actes de société dans la mesure où cette taxe n'a qu'un caractère rémunérateur. C'est ainsi que le point e du numéro 1 de l'article 6 de la directive 2008/7/CE du 12 février 2008 autorise expressément les Etats membres à percevoir des droits ayant un caractère rémunérateur. A noter que la perception de ce droit fixe spécifique à caractère rémunérateur exclut la perception de tout autre droit ou impôt à raison de la même opération sous réserve d'autres droits ou impôts dont la perception par les Etats membres reste possible aux termes de l'article 6 de la directive susvisée : il s'agit, notamment, des droits de mutation en matière immobilière ou de la taxe sur la valeur ajoutée.

Article 3 – fait générateur et exigibilité

Dans la mesure où le droit fixe spécifique d'enregistrement a pour objectif de couvrir les frais incombant à l'administration de l'Enregistrement en raison de sa mission de contrôle des actes notariés, ce n'est donc que la rédaction par un notaire sous forme authentique d'un acte de société qui peut donner naissance à un tel droit, dont l'exigibilité est déterminée par les dispositions légales imposant des délais de rigueur pour la présentation par les notaires de leurs actes à

l'administration de l'Enregistrement. Si le droit fixe spécifique devient aussi exigible sur les actes notariés étrangers ayant pour objet des sociétés civiles et commerciales avec siège statutaire ou siège de direction effective au Grand-Duché de Luxembourg, c'est pour garantir une efficacité maximale au contrôle assuré par l'administration de l'Enregistrement. En effet, l'absence de droit fixe spécifique sur les actes rédigés par les notaires à l'étranger risquerait d'avoir pour conséquence une augmentation de la rédaction d'actes de société luxembourgeois en terre étrangère vidant ainsi la mission de l'administration de l'Enregistrement en cette matière de toute substance.

Article 4 – taux

Comme il a été montré à l'exposé des motifs, il est généralement admis qu'un droit fixe spécifique d'enregistrement à caractère rémunérateur peut avoir un caractère forfaitaire. Le montant de ce forfait peut varier selon le type de société : si donc pour certaines sociétés le montant du droit s'élève à 100 euros, pour les autres sociétés le droit se trouve limité à 50 euros. Dans ce contexte il convient de souligner que le droit de 100 euros figure déjà au dernier alinéa de l'article 8 de la loi du 30 juillet 2002 concernant le « crédit d'impôt » en matière de fiscalité immobilière.

Article 5 – apport d'immeuble à une société

L'abolition du droit d'apport a pour corollaire une réémergence du droit commun en matière d'enregistrement pour les mutations immobilières. Même si l'apport ne donne plus lieu en tant que tel à la perception d'un droit, il n'empêche qu'un apport à une société luxembourgeoise ou étrangère portant sur un immeuble sis au Grand-Duché de Luxembourg donne lieu à une mutation immobilière, qui rend exigibles des droits de mutation en faveur de l'administration de l'Enregistrement (à l'exception des opérations de restructuration visées à l'article 7). Dans la mesure où les apports d'immeubles à titre onéreux - non rémunérés par l'attribution de droits sociaux - se trouvent assimilés à des ventes, il est légitime de les soumettre au taux commun de 6 % applicable en cas d'actes de vente d'immeubles : dans ce cas, il est perçu un droit de transcription de 1 %. A noter qu'il y a sur ce point reprise intégrale du régime fiscal déjà prévu par loi modifiée du 29 décembre 1971 pour les apports d'immeubles à titre onéreux. Par contre, les apports d'immeubles rémunérés par l'attribution de droits sociaux se trouvent soumis au taux réduit de 1,2 % prévu par la loi du 29 mai 1906 concernant les habitations à bon marché : dans ce cas, il est perçu un droit de transcription de 0,5 %. Il va de soi que l'application du droit commun d'enregistrement en matière immobilière ne se limite pas aux seuls taux : encore faut-il faire application de toutes les règles de base régissant cette matière comme, par exemple, les règles relatives à l'expertise fiscale et à la déclaration estimative pour les immeubles.

Article 6 – apport de biens meubles à une société

Si l'abolition du droit d'apport entraîne la réémergence du droit commun en matière d'enregistrement pour les mutations immobilières, le même constat s'impose en matière mobilière. Par analogie à l'article 5, il y a donc lieu de conclure à la nécessité de faire application de toutes les règles et principes régissant les droits d'enregistrement en matière mobilière. Cela concerne plus particulièrement les taux fixés par le tarif de la loi modifiée du 7 août 1920 pour les seules transmissions à titre onéreux en matière de droits d'enregistrement. Dans la mesure où

les apports de meubles à titre onéreux - non rémunérés par l'attribution de droits sociaux - se trouvent assimilés à des ventes, il est justifié de les soumettre au taux communs prévus par le tarif de la loi modifiée du 7 août 1920 pour les ventes de biens meubles. Cette imposition a été intégralement reprise des dispositions de la loi modifiée du 29 décembre 1971. A noter qu'en pratique le champ d'application de cet article risque d'être très limité en raison des dispositions de la loi du 24 décembre 1969, qui dispose que les mutations de biens et droits mobiliers déclenchant l'exigibilité effective de la taxe sur la valeur ajoutée sont enregistrées au seul droit fixe.

Article 7 – opération de restructuration

Afin d'éviter une détérioration du régime fiscal applicable à certaines opérations de restructuration, l'article 7 prévoit une exonération de tout droit d'enregistrement proportionnel des apports de biens immeubles et meubles réalisés dans le cadre d'une telle opération de restructuration : il s'agit notamment de fusions et d'apports de branches d'activité. L'hypothèse d'une opération de restructuration se trouve remplie si les apports faits par la société acquise sont rémunérés majoritairement par des titres représentatifs du capital de la société acquérante: par majorité, il est à la fois nécessaire et suffisant que le seuil de 50 % soit dépassé d'un seul titre représentatif du capital de la société acquérante.

Article 8 – présomption de mutation

Les dispositions de cet article ont été reprises de l'article 13 de la loi modifiée du 29 décembre 1971. En effet, dans la mesure où l'apport pur et simple à une société civile ou commerciale d'un immeuble sis au Grand-Duché de Luxembourg se trouve soumis à des droits d'enregistrement et de transcription réduits, il y a lieu de maintenir la présomption de mutation afin d'enrayer la fraude tendant à éluder les droits d'enregistrement et de transcription de l'ordre de 7 % par la constitution d'une société éphémère. A noter que le délai de cinq ans fixé à l'article 13 précitée est maintenu.

Article 9 – louage d'ouvrage

Ces dispositions ont été reprises de l'article 10 de la loi modifiée du 29 décembre 1971 afin de reconduire l'exonération de tout droit d'enregistrement proportionnel en faveur des conventions relatives à la gérance de la société.

Article 10 – agencement tarifaire

Il y a lieu d'éliminer du tarif des droits d'enregistrement proportionnels les taux introduits dans ce tarif par la loi modifiée du 29 décembre 1971.

Article 11 – dispositions spécifiques modificatives

Dans la mesure où la loi modifiée du 29 décembre 1971 comportait des dispositions autonomes relatives aux dons et legs faits en faveur de certaines personnes morales privées et publiques,

l'abrogation de cette loi rend nécessaire la réintroduction de ces dispositions dans la loi modifiée du 7 août 1920. Dans ce contexte – et conformément à l'engagement pris en mai 2008 par le Gouvernement dans le « discours sur l'état de la Nation » en relation avec la promotion des œuvres philanthropiques, le taux applicable aux donations et aux legs en faveur notamment d'associations sans but lucratif, de fondations et d'églises est ramené de 6 % à 4 %. A noter que des exonérations subjectives dans le chef de nombreuses personnes morales privées et publiques continuent à exister sur la base de dispositions légales spécifiques.

Article 12 – abrogations

La suppression du droit d'apport a pour conséquence l'abrogation de nombreuses dispositions ayant servi de base pour l'établissement et la perception du droit d'apport : il s'agit notamment d'abroger la loi modifiée du 29 décembre 1971 concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales et portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement.

Article 13 – entrée en vigueur

L'entrée en vigueur découle du texte même de la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008, qui exige que les Etats membres prennent toutes les mesures nécessaires en vue de sa transposition jusqu'au 31 décembre 2008. En absence d'une période transitoire, il y a lieu de faire application de la théorie des droits acquis, qui autorise aussi bien l'administration que les contribuables de réclamer même après le 1^{er} janvier 2009 les droits acquis sous l'empire de la loi modifiée du 29 décembre 1971. Dans ce contexte, il convient de préciser qu'un droit est acquis à partir du moment où il a pris naissance sous l'ancienne loi – en conséquence, il faut que le fait générateur ait eu lieu jusqu'au 31 décembre 2008. Pour cette raison, il n'y a pas lieu de revenir après l'abrogation de la loi modifiée du 29 décembre 1971 sur les exonérations accordées sur base de l'article 4-2 de la loi modifiée du 29 décembre 1971, même si le délai de détention de titres de 5 ans ne se trouve plus respecté après le 1^{er} janvier 2009 par la société acquérante

Table de référence

<u>Directive 2008/7/CE du 12 février 2008</u>	<u>Projet de loi portant révision du régime applicable à certains actes de société en matière de droits d'enregistrement</u>
article 3 points a jusqu'à f points g jusqu'à j	opérations libérées à partir du 1 ^{er} janvier 2009 de toute forme d'imposition indirecte avec notamment suppression du droit d'apport à partir de cette date ; l'article 2 du projet de loi exclut expressément la perception de tout droit ou impôt à l'occasion de ces opérations, à l'exception des droits et impôts autorisés par l'article 6 de la directive (TVA, droits de mutation, ...) opérations non imposées au 1 ^{er} janvier 2006 : d'où dispense en vertu du point 3 de l'article 7 de la directive
article 4	A partir du 1 ^{er} janvier 2009, les opérations de restructuration ne sont plus susceptibles d'être frappées d'impôts incompatibles avec l'article 5 de la directive en raison de la suppression définitive du droit d'apport.
article 5	A partir du 1 ^{er} janvier 2009, aucune des opérations visées à l'article 5 ne se trouve soumise à des droits et impôts autres que ceux autorisés en vertu de l'article 6 de la directive
article 7	Dans la mesure où le Luxembourg a choisi de supprimer à partir du 1 ^{er} janvier 2009 définitivement le droit d'apport, les dispositions de l'article 7 de la directive ne sont plus applicables.
article 8	Voir point précédent
article 12	Voir point précédent
article 13	Voir point précédent
article 14	Voir point précédent