

Éditorial	2
Droit des successions internationales	
Le nouveau Règlement européen sur les successions internationales : sans incidence fiscale ? <i>Marc BERNA</i>	3
Pan-European restructuring	
A highway to Hellas... A preliminary comment on the judgment of the District Court of Luxembourg of 23 December 2015 <i>Thomas BIERMEYER</i> <i>Charles KRIER</i> <i>Yann PAYEN</i>	12



Chers lecteurs,

Vous trouverez au sommaire de ce numéro un article consacré au nouveau Règlement européen sur les successions internationales – dont la finalité est de régir cette matière par une loi unique –, ainsi qu'un article sur le jugement Hellas qui, dans le contexte des restructurations paneuropéennes, revêt une importance considérable pour les investisseurs internationaux au Luxembourg.

Au vu du nombre important de successions à caractère transfrontalier en Europe, l'adoption du nouveau Règlement européen sur les successions internationales a pour objectif d'harmoniser les règles de conflit de lois et de compétences judiciaires en matière de dévolution successorale. Tout en visant à simplifier considérablement le déroulement pratique des successions comportant un élément d'extranéité, il demeure inévitablement quelques problèmes à résoudre. Marc Berna (Berna & Associés) se penche sur le dispositif mis en place par ce Règlement, en s'intéressant particulièrement à l'exclusion expresse en matière fiscale en son article 1^{er}, point 2, dont l'impact et les conséquences sur le domaine des droits de succession n'auraient, semble-t-il, jusqu'ici, fait l'objet d'aucune analyse ...

Nous ne quittons pas la sphère européenne avec le deuxième article de ce numéro, qui – s'il traite d'une question d'une nature bien éloignée de la première – ne manquera cependant pas de retenir l'attention. Thierry Biermeyer, Charles Krier et Yann Payen (Wildgen) nous livrent dans cet article une analyse du Jugement du 23 décembre 2015 rendu par le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg. Ce jugement a le mérite de clarifier si le remboursement des titres hybrides « CPECs » peut être soumis à l'application des articles 72-1 et 167 de la loi luxembourgeoise du 10 août 1915 relative aux sociétés commerciales, telle que modifiée, régissant les distributions aux actionnaires.

Je vous souhaite une bonne lecture !

Patricia Rousseau

Le nouveau Règlement européen sur les successions internationales : sans incidence fiscale ?

Marc BERNA

Avocat, Etude Berna & Associés

TABLE DES MATIÈRES

1. Introduction	3
2. Le régime des droits de succession	4
2.1. Champ d'application	5
2.2. Assiette de l'impôt	5
2.3. Les taux	6
2.4. Exemptions et abattements	6
2.5. Part extra-légale	6
3. Incidence du Règlement sur la perception des impôts successoraux	7
3.1. Un régime-fonction ou un régime autonome	7
3.2. Unité ou scission	9
4. Le rôle du certificat successoral européen	10
5. Conclusion	11

1. Introduction

L'adoption du Règlement (UE) No 650/2012¹ le 4 juillet 2012 (le « **Règlement** ») et son application intégrale depuis le 17 août 2015² constituent assurément une petite révolution pour les successions transfrontalières.

Le Règlement a pour finalité d'harmoniser les règles de conflit de lois et de compétences judiciaires en matière de dévolution successorale. Il est censé apporter des réponses concrètes aux problèmes rencontrés dans le passé et contribuer à simplifier considérablement le déroulement pratique des successions comportant un élément d'extranéité³, au sein de l'Union européenne. L'intérêt et le besoin d'une harmonisation au niveau supranational s'expliquent facilement au regard du

nombre important de successions à caractère transfrontalier en Europe, lequel s'approche des 450.000 et ne cesse d'augmenter⁴. Vu le nombre considérable de travailleurs étrangers et la mobilité de ses citoyens, le Luxembourg est particulièrement touché par les cas de successions transfrontalières.

La pierre angulaire du Règlement se résume en un mot : « unicité ». Toute succession ouverte depuis le 17 août 2015 sur le territoire d'un des Etats membres de l'Union européenne, à l'exception notable du Danemark⁵, du Royaume-Uni⁶ et de l'Irlande⁷, est en effet désormais régie par une loi unique, applicable à l'ensemble des biens de la succession, et la compétence pour statuer sur l'ensemble des biens successoraux appartient dorénavant, en principe, à une seule autorité nationale⁸. Le Règlement met ainsi un terme au système scissionniste, retenu jusqu'ici notamment au Luxembourg, qui conduisait régulièrement à l'application de lois nationales différentes selon la nature des biens concernés⁹.

Le facteur de rattachement par défaut retenu par le Règlement pour la détermination de la loi unique est celui de la dernière résidence habituelle¹⁰ du défunt¹¹. A titre exceptionnel, cette loi peut être écartée par l'autorité chargée de la liquidation de la succession s'il résulte de l'ensemble des circonstances de la cause que, au moment du décès, le défunt présentait des liens manifestement plus étroits avec un Etat autre que celui dont la loi serait applicable d'après la règle générale¹².

1. Le règlement (UE) n°650/2012 du parlement européen et du conseil adopté le 4 juillet 2012 relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen ; J.O. L 201 du 27 juillet 2012, p.107.
2. Les articles 77 et 78 sont applicables depuis le 16 janvier 2014 et les articles 79, 80 et 81 depuis le 5 juillet 2012.
3. Malgré le silence du Règlement sur ce point il est évident que les situations purement internes ne sont pas visées. En ce sens : A. BONOMI et P. WAUTLET, « Le droit européen des successions : Commentaire du Règlement n°650/2012 », Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 36 ; voir également considérant 7 du Règlement.
4. Chiffre communiqué en mars 2012 ; voir : www.europaforum.public.lu/fr/actualites/2012/03/pe-succession-internationale/.
5. Articles 1^{er} et 2 du Protocole n°22 sur la position du Danemark.
6. Articles 1^{er} et 2 du Protocole n°21 sur la position du Royaume-Uni et de l'Irlande.

7. *Ibidem*.
8. Article 23 et considérant 42 du Règlement.
9. D'après ce système la succession est morcelée en plusieurs masses ; une masse mobilière qui englobe tous les biens meubles peu importe leur localisation, et une ou plusieurs masses immobilières selon le pays où les immeubles sont situés. Chaque masse ainsi formée est susceptible d'être soumise à une loi successorale différente. Lorsque la succession met en jeu les intérêts d'Etats tiers au Règlement, la méthode unitaire pourra rapidement s'estomper et laisser place à la méthode de la scission.
10. À comparer avec la notion de domicile retenue à l'article 102 du code civil. Pour la notion de la dernière résidence habituelle, nous renvoyons le lecteur aux considérants 23 à 25 du Règlement qui donnent une bonne idée de ce qu'il faut entendre par cette notion.
11. Article 21, paragraphe 1^{er} du Règlement.
12. Article 21, paragraphe 2 du Règlement.

Droit des successions internationales

Alternativement, le défunt a désormais la possibilité de soumettre l'intégralité de sa succession à la loi du pays dont il porte la nationalité au moment où il effectue le choix de loi (*professio juris*) ou au moment de son décès¹³. Ce choix doit être exprimé de manière expresse, dans une disposition à cause de mort, généralement un testament, dont les conditions de validité au fond obéiront à la loi ainsi choisie¹⁴, ou en découler tacitement¹⁵. Seul l'ordre public du for¹⁶ pourrait, le cas échéant, faire échec à l'application de la loi choisie par le défunt. Une des premières questions qui a évidemment rapidement été soulevée dans ce contexte est celle du caractère d'ordre public international de la réserve héréditaire¹⁷.

Le domaine de la loi ainsi désignée applicable à la succession est très large et couvre la grande partie des questions traditionnellement regroupées dans le domaine du droit successoral, telles que a) les causes, le moment et le lieu d'ouverture de la succession, b) la vocation successorale des bénéficiaires, la détermination de leurs parts respectives et des charges qui peuvent leur être imposées par le défunt, ainsi que la détermination d'autres droits sur la succession, y compris les droits successoraux du conjoint ou du partenaire survivant, c) la capacité de succéder, d) l'exhérédation et l'indignité successorale, h) la quotité disponible, les réserves héréditaires, et i) le rapport et la réduction des libéralités lors du calcul des parts des différents bénéficiaires.

Notons que le législateur européen a conféré une portée universelle (*erga omnes*) au Règlement en matière de conflits de lois. L'application des dispositions relatives à la loi applicable peuvent donc aboutir à désigner la loi d'un Etat non lié par le Règlement.

Les matières fiscales et administratives ainsi que les questions ayant trait à la capacité des personnes, aux régimes matrimoniaux, aux obligations alimentaires et autres matières énumérées au point 2 de l'article 1er du Règlement, sont par contre expressément exclues du champ d'application du Règlement.

C'est justement cette exclusion expresse de la matière fiscale qui nous intéresse dans le cadre de la présente contribution. Le Règlement a en effet dès son adoption fait l'objet de nombreux commentaires, mais aucun auteur n'a, à notre connaissance, analysé à ce jour l'impact du Règlement d'un point de vue fiscal et plus particulièrement ses éventuelles conséquences sur le domaine des droits de succession.

Or, le régime des droits de succession luxembourgeois est intimement lié aux règles de droit civil. Tant l'application du nouveau critère de rattachement par défaut (et son exception) que l'innovation de la *professio juris* sous le Règlement soulèvent dès lors nécessairement des questions intéressant la fiscalité des successions dans la mesure où son application peut venir alléger ou alourdir le coût fiscal d'une succession.

Aussi bien les particuliers directement touchés que leurs conseillers sont concernés par les nouveautés introduites par le Règlement et les questions qu'il soulève. Les premiers sont plus que jamais invités à chercher conseil auprès d'un professionnel. Les seconds, nous pensons en particulier aux notaires¹⁸, avocats, et aux family offices, devront faire preuve d'une connaissance et diligence accrues lorsqu'ils se prononcent et conseillent en la matière.

La présente contribution n'a pas pour vocation d'identifier l'ensemble des questions fiscales qui peuvent surgir dans le cadre de l'application du Règlement. Au contraire, nous avons choisi de n'aborder que quelques questions spécifiques touchant aux droits de succession pour rendre le lecteur attentif à l'existence même d'une telle problématique.

Afin de saisir l'impact du Règlement sur les impôts successoraux, nous proposons de passer d'abord en revue les grands principes gouvernant leur perception. Ensuite nous allons nous pencher sur deux questions spécifiques qui peuvent se poser dans ce cadre et les illustrer à l'aide d'exemples concrets. Finalement nous allons rapidement passer en revue le rôle du nouveau certificat successoral européen dans ce contexte.

2. Le régime des droits de succession

Notons d'emblée que la signification attribuée à la notion de « droits de succession » est souvent double. Elle vise tantôt l'ensemble des impôts successoraux (les droits de succession et les droits de mutation par décès) tantôt uniquement les droits de succession proprement dits. Nous préférons parler de droits de succession au sens large lorsque sont visés les impôts successoraux dans leur ensemble.

Le régime des droits de succession au sens large continue à ce jour à suivre en grande partie les règles géné-

13. Article 22, paragraphe 1^{er}. Cette possibilité constitue une véritable nouveauté en droit luxembourgeois qui n'admettait pas ce choix jusqu'ici.

14. Article 22, paragraphe 1^{er} du Règlement.

15. L'article 22, paragraphe 2 du Règlement se contente en effet d'un choix qui « résulte des termes d'une disposition à cause de mort ».

16. Voir aussi le considérant 26 du Règlement qui prévoit à ce sujet qu'« aucune disposition du présent règlement ne devrait empêcher une juridiction d'appliquer les mécanismes destinés à lutter contre la fraude à la loi (souigné par nous), par exemple dans le cadre du droit international privé ».

17. D'après l'article 23, paragraphe 2, point i, du Règlement, la réduction des libéralités relève de la loi successorale désignée applicable en vertu du Règlement. A ce sujet voir notamment : Cour d'appel, 6 juin 2007, *Pas*. 2008, p. 109.

18. La mission du notaire comporte un volet de conseil. A plusieurs reprises, la jurisprudence a confirmé cette obligation de conseil et lui a refusé de s'en décharger en faisant valoir son rôle purement passif dans une transaction. Pour un cas d'application de l'obligation de conseil en matière d'enregistrement : Cour d'appel, 9 novembre 1988, *Pas*. 27, p. 298.

Règlement européen sur les successions internationales

rales introduites, en son temps, sous le régime hollandais par la loi du 27 décembre 1817 pour la perception des droits de succession¹⁹.

Au fil des années, la loi du 27 décembre 1817 a été modifiée et complétée à plusieurs reprises (dans son état actuel telle que complétée la « **Loi** »). Malgré toutes ces modifications plus ou moins importantes, les grands principes et la structure fondamentale du régime restent inchangés.

Le régime tel que conçu par la Loi, repose sur une intime interdépendance entre la loi civile et la loi fiscale. La dévolution successorale retenue dans le cadre de la liquidation de l'impôt suit en effet exactement le chemin tracé par le droit civil, sauf là où la loi fiscale y déroge expressément.

Considérant cette dépendance du régime fiscal par rapport aux règles civiles, il est évident que toute modification au niveau des règles civiles est a priori susceptible de produire des répercussions sur la liquidation de l'impôt.

2.1. Champ d'application

Le régime luxembourgeois des droits de succession au sens large²⁰ distingue entre les droits de succession proprement dits et les droits de mutation par décès.

Lorsqu'une personne a eu son dernier domicile²¹ au Luxembourg, l'ensemble de sa succession est, en principe, soumis aux droits de succession luxembourgeois. Lorsque tel n'est pas le cas, uniquement les biens immobiliers situés sur le territoire du Luxembourg font l'objet d'une imposition au Luxembourg. Dans ce dernier cas, on parle de droits de mutation par décès.

La délimitation du champ d'application des droits de succession repose sur un critère personnel, centré sur la notion de domicile du défunt. Il est communément admis que c'est le domicile de fait, qui est visé par la loi fiscale et que dès lors ni la nationalité, ni le domicile civil ou déclaré du défunt n'entrent directement en ligne de compte dans sa localisation concrète. L'application des droits de mutation repose au contraire sur un élément purement réel, à savoir la présence d'un ou de plusieurs immeubles au Luxembourg. Autrement dit, les résidents sont soumis aux droits de

succession, les non-résidents aux droits de mutation par décès.

Dans les deux cas, la nationalité du défunt importe peu²². Il en est de même pour le lieu de résidence et/ou la nationalité des héritiers/légataires.

2.2. Assiette de l'impôt

Les droits de succession sont dus sur l'ensemble des biens délaissés par le défunt. À l'exception des immeubles, il importe peu que ces biens soient situés au Luxembourg ou à l'étranger. En ce qui concerne les immeubles, uniquement ceux sis au Luxembourg sont intégralement pris en compte pour la détermination de l'actif net.

Les droits de succession sont assis sur l'actif net de ce qui est effectivement recueilli ou acquis par chaque héritier/légataire dans la succession du défunt, déduction faite de la part qu'il doit supporter dans les dettes de la succession. La participation au passif des héritiers et légataires est déterminée par renvoi aux règles civiles²³.

Certains biens qui ne figurent en réalité plus dans le patrimoine du défunt sont réintégrés dans la masse successorale pour les besoins de la liquidation des droits de succession par l'effet d'une fiction légale. Il s'agit essentiellement i) des biens dont le défunt a disposé à titre gratuit dans l'année précédant son décès si la libéralité n'a pas été assujettie aux droits d'enregistrement établis pour les donations, ii) des stipulations pour autrui si la stipulation n'a pas été assujettie aux droits d'enregistrement établis pour les donations, iii) des biens dont le défunt a disposé endéans les trois mois précédant son décès, à titre onéreux en faveur d'un de ses parents au degré successible ou à une personne interposée tout en se réservant l'usufruit ou en stipulant l'abandon à son profit de l'usufruit d'un autre bien ou de tout autre droit viager ou rente viagère^{24 25}.

Les dettes uniquement reconnues par testament sont par ailleurs assimilées à des legs pour la liquidation des droits de succession.

Les meubles situés à l'étranger qui y font l'objet d'une imposition uniquement en raison de la nationalité du défunt sont, sous certaines conditions, exclus de l'assiette imposable au Luxembourg. Une portion des

19. Journal officiel du Royaume des Pays-Bas, Bruxelles, Weissenbruch, Imprimeur du Roi, 1817, onzième tome, n°37.

20. Certaines personnes sont soumises à un régime d'exception que nous n'aborderons pas ici.

21. Ou le siège de sa fortune, sachant que cette deuxième notion ne fait que compléter celle du domicile.

22. Sauf éventuellement pour le calcul de la masse imposable.

23. Voir notamment l'article 1024 du code civil pour le légataire à titre particulier, l'article 1012 du code civil pour le légataire à titre universel et l'article 1009 du code civil pour le légataire universel.

24. Afin d'éviter une double imposition à l'occasion de la transmission de ces biens, une bonification des droits d'enregistrement et de transcription payés est, les cas échéant, accordée.

25. Ces biens ne sont cependant pas réintégrés dans le patrimoine du défunt lorsqu'il s'agit de calculer la réserve héréditaire/quotité disponible. Cette circonstance démontre à quel point le droit fiscal s'aligne sur les concepts de droit civil lorsqu'il y fait recourt.

Droit des successions internationales

dettes proportionnelle à la valeur des meubles exonérés sera néanmoins déduite du passif admis à charge de la succession²⁶.

Malgré leur exclusion de la masse imposable, les immeubles situés à l'étranger du territoire du Grand-Duché sont pris en compte pour la détermination de l'actif net de la succession dans la mesure où une part proportionnelle à leur valeur sera déduite du passif mis à charge de la succession²⁷.

Les droits de mutation par décès sont quant à eux exclusivement assis sur la valeur vénale des biens immeubles situés au Grand-Duché, sans distraction de charges autres que les dettes relatives à l'immeuble limitativement énumérées. Les seules dettes admissibles sont i) celles qui sont garanties par les biens immeubles en question dans leur état au jour du décès, et ii) les dettes contractées pour l'acquisition, l'amélioration ou la conservation des biens immeubles recueillis dans la succession, telles que celles-ci existent au jour du décès²⁸.

2.3. Les taux

Les droits de succession, tout comme les droits de mutation par décès, sont levés à des taux doublement progressifs. Le taux de base varie entre 0 % et 15 % en fonction du lien de parenté²⁹ entre le défunt et le bénéficiaire. Celui-ci fait ensuite l'objet d'une majoration opérant par dixièmes³⁰ et qui varie avec l'importance de la part nette recueillie par chaque héritier/légataire.

Il faut relever que le taux ainsi majoré est un taux progressif global. Contrairement à ce qui est le cas en matière d'impôt sur le revenu, il n'est pas question ici d'appliquer le taux majoré à chaque tranche prise isolément et de remonter du bas vers le haut tranche par tranche. La distinction entre taux marginal et taux global n'existe pas en la matière.

Pour ne donner qu'un exemple chiffré ; le taux de base entre conjoints sans descendant commun est de 5 %, mais le taux effectivement appliqué sur l'ensemble du lot recueilli, s'élève à 14 % lorsque la part nette recueillie se situe entre 1.000.000 et 1.250.000 EUR et à 16 % lorsque la part nette recueillie dépasse 1.750.000 EUR.

Signalons encore que le taux global le plus élevé est

de 48 %. Il s'applique notamment entre étrangers lorsque la part recueillie dépasse 1.750.000 EUR³¹.

2.4. Exemptions et abattements

La succession légale (*ab intestat*) en ligne directe est exempte de tout droit de succession³². Il en est de même pour les transmissions à cause de mort entre conjoints/partenaires légaux³³ laissant un ou plusieurs descendants communs. A défaut de descendant commun, la part nette recueillie par le conjoint/partenaire légal survivant est imposée à un taux de base de 5 %. Est toutefois exempt dans ce dernier cas, tout ce qui est recueilli par le conjoint/le partenaire légal dans la succession du défunt, en usufruit ou à titre de pension ou de rétribution périodique si, par le décès du prémourant, ses enfants issus d'un précédent mariage/partenariat, ou leurs descendants, ont acquis la propriété ou sont chargés de la pension ou de la rétribution périodique³⁴.

Pour la quotité recueillie par le conjoint/partenaire légal survivant qui ne tombe pas sous les critères de la disposition précédente, un abattement de 38.000 EUR est toutefois prévu.

Enfin, toute succession dont la valeur nette est inférieure à 1.250 EUR est exempte.

Notons que le Luxembourg n'a signé aucune convention fiscale tendant à limiter la double imposition des successions.

2.5. Part extra-légale

Dans la plupart des hypothèses où le défunt modifie la dévolution successorale légale pour avantager l'un de ses successibles, la part extra-légale ainsi recueillie déclenche soit une imposition originaire, soit une imposition plus lourde.

De la sorte, tout ce qui est recueilli en ligne collatérale en excès de la part *ab intestat*, est imposé au taux de base le plus élevé (15 %).

En ligne directe, le dépassement de la quotité disponible doit en outre être pris en compte. Si cette notion sert en premier lieu (sur le plan civil) à protéger les héritiers réservataires en ce qu'elle oblige de calculer la réserve héréditaire sur base d'un actif net fictif du défunt, son dépassement est découragé en droit fiscal

26. Article 12 de la loi du 13 juin 1984

27. Article 61 de la loi du 23 décembre 1913.

28. Article 56, alinéa 3 de la loi du 23 décembre 1913.

29. Sauf évidemment pour ce qui concerne le conjoint et le partenaire légal.

30. Notons que cette majoration est inexistante en matière de droits de donation.

31. Voir plus bas au sujet de la part extra-légale entre collatéraux.

32. La succession est dite légale lorsqu'elle suit les règles prévues par le code civil à défaut pour le défunt d'avoir disposé autrement de ces biens par voie testamentaire.

33. L'assimilation du partenaire légal au conjoint survivant pour les besoins des droits de succession et de mutation par décès ne bénéficie qu'aux partenaires au sens de l'article 2 de la loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats et liés depuis au moins trois ans par une déclaration de partenariat inscrite conformément aux dispositions de l'article 3 de la même loi.

34. Article 24, numéro 3 de la loi du 27 décembre 1817.

par l'application d'un taux de base doublement renforcé.

Ainsi, tout ce qui est recueilli en ligne directe en excès de la part légale, est imposé à un taux de base de 2,5 % jusqu'à concurrence de la quotité disponible et au-delà à hauteur de 5 %³⁵. Il faut noter que pour les besoins de la majoration il n'est pas différencié entre la quotité disponible et la partie qui la dépasse. La majoration applicable est en effet à déterminer par référence à la valeur de l'ensemble de ce qui est recueilli en excès de la part *ab intestat*.

Notons enfin que la portion recueillie par accroissement par l'effet d'une renonciation est quant à elle passible d'une imposition supplémentaire à hauteur de 5 %, due en sus des droits de succession. Ce taux est également à majorer des dixièmes additionnels à déterminer exclusivement par rapport à l'accroissement dont profite chaque héritier.

Ce bref détour nous permet d'en venir maintenant aux répercussions possibles du Règlement sur le régime décrit ci-avant.

3. Incidence du Règlement sur la perception des impôts successoraux

Nous l'avons mentionné plus haut, le Règlement n'a en réalité pas vocation à interférer directement dans le domaine de la fiscalité des successions. Le domaine fiscal est en effet expressément exclu de son champ d'application.

Le considérant 10 du Règlement précise d'ailleurs à ce sujet qu'« il appartient (...) au droit national de déterminer, par exemple comment sont calculés et payés les impôts et autres taxes, qu'il s'agisse d'impôts dus par la personne décédée au moment de son décès ou de tout type d'impôt lié à la succession dont doivent s'acquitter la succession ou les bénéficiaires. (...) ».

Si le Règlement se veut donc incontestablement neutre sur le plan fiscal, ceci signifie simplement qu'il n'entend pas par ce biais empiéter sur la compétence des Etats membres dans le domaine. Cela n'empêche, en revanche, pas que son application puisse avoir des répercussions indirectes notamment au niveau des impôts successoraux.

Consciente de la problématique, l'administration de l'enregistrement et des domaines (l'« AED ») a en date du 6 août 2015 émis une circulaire abordant le sujet³⁶ (la « **Circulaire** »). Les retentissements que le Règlement peut avoir sur la liquidation des droits de suc-

cession y sont évoqués dans les termes qui suivent :

« Dans la mesure où le règlement modifie le régime des successions transfrontalières au niveau du droit international privé, la fiscalité est indirectement concernée par ces changements (...). Dorénavant la dévolution d'une succession peut se faire en droit civil selon les normes juridiques étrangères alors que cette même succession est toujours liquidée d'un point de vue fiscal suivant les règles luxembourgeoises applicables en matière de droits de succession et de mutation par décès (souligné par nous). (...) Des difficultés sont ainsi à prévoir surtout dans ces deux cas : en effet, les règles juridiques étrangères régissant la dévolution civile de la succession risquent de ne s'accorder parfois que difficilement avec les règles luxembourgeoises prévues en matière de droits de succession et de mutation par décès ».

Malgré les précisions apportées par la Circulaire, les questions qui restent sans réponse sont multiples. Nous en avons identifiées deux que nous souhaitons aborder dans les lignes qui suivent.

1) La première consiste à savoir si suite à l'application du Règlement, (3.1.1.) il faut considérer que le régime des droits de succession et de mutation par décès est devenu un régime à géométrie variable directement fonction de la loi civile applicable ou (3.1.2.) si au contraire il faut, comme dans le passé, continuer à appliquer les dispositions de la Loi et les concepts et mécanismes y contenus par référence à la loi civile luxembourgeoise et ceci malgré la circonstance qu'une loi civile étrangère s'applique, le cas échéant, à la dévolution.

2) La seconde question soulève la problématique entourant l'unification de la masse successorale. Il s'agit en l'occurrence de savoir si l'unité de la masse successorale applicable dans le cadre de la dévolution (civile) de la succession est également applicable dans le contexte de la liquidation des impôts successoraux.

Le traitement fiscal à réserver à une succession peut différer sensiblement selon les réponses données à ces questions.

3.1. Un régime-fonction ou un régime autonome

3.1.1. 1^{re} hypothèse : Le régime des droits de succession et de mutation par décès devient un régime à géométrie variable directement fonction de la loi successorale applicable

Sous cette hypothèse, l'administration fiscale luxembourgeoise doit, selon les cas, liquider l'impôt en

35. Article 22 de la loi du 7 août 1920.

36. La circulaire N°776 du 6 août 2015.

Droit des successions internationales

conciliant les concepts et mécanismes juridiques (par exemple la réserve héréditaire, la part *ab intestat*, le retour légal, le retour conventionnel, la renonciation, le legs) utilisés par la Loi sans y être expressément définis avec les dispositions civiles de la loi étrangère. Notamment le calcul de la quotité disponible et dès lors également le calcul de la part éventuellement soumise à imposition en ligne directe peuvent substantiellement varier en fonction de la loi civile retenue. Pour les législations qui ne connaissent pas l'institution de la réserve, certaines dispositions en matière de droits de succession deviennent *de facto* inapplicables.

Prenons l'exemple suivant à titre d'illustration :

Thill, ressortissant allemand, est mort au Luxembourg, lieu de son dernier domicile, en laissant comme héritiers son père Norbert et son frère Rudolf. Thill a fait une disposition testamentaire en bonne et due forme en vertu de laquelle la loi civile allemande doit s'appliquer à la dévolution de sa succession.

Au jour de son décès, son patrimoine se compose d'un compte bancaire auprès d'un établissement de crédit luxembourgeois qui présente un solde de 1.000.000 EUR. Sa succession ne comporte pas de dettes.

– Imposition à défaut de choix de loi : la succession est régie par la loi luxembourgeoise.

Le frère Rudolf recueille 750.000 EUR imposés à hauteur de 15 %³⁷.

Le père Norbert recueille 250.000 EUR entièrement exempts.

Charge d'impôt globale : 112.500 EUR

– Imposition en fonction de loi choisie : la succession est régie par la loi allemande et la notion de part *ab intestat* adaptée au droit commun allemand.

Le frère Rudolf recueille 500.000 EUR imposés à hauteur de 13,8 %³⁸.

Le père Norbert recueille 500.000 EUR entièrement exempts.

Charge d'impôt globale : 69.000 EUR

Le régime fiscal suit et s'adapte ici au régime civil effectivement applicable.

Pour déterminer la part *ab intestat* pour les besoins de la liquidation de l'impôt, il est tenu compte de la part *ab intestat* telle que celle-ci est fixée par la loi civile réellement applicable, en l'espèce la loi allemande.

Pour mesurer si la part recueillie par les héritiers constitue une part extra-légale et donne, le cas échéant lieu à imposition, il est fait référence à la part *ab intestat* attribuée à chaque héritier selon la loi civile allemande et non pas par référence à la loi luxembourgeoise.

La solution a l'avantage d'être en ligne avec le choix de loi du défunt au plan civil. Elle peut toutefois, selon les cas, rendre le système des droits de succession complètement inopérant. Au-delà, cette solution ouvre, du moins dans une certaine mesure, la porte au *forum shopping* et constitue le signal de l'abandon de la souveraineté nationale dans le domaine des droits de succession. Le régime des impôts successoraux devient dépendant des conceptions sociologiques des autres Etats, lesquelles diffèrent souvent fortement en la matière. Aussi le principe de l'interprétation stricte du droit fiscal ainsi que le principe de la légalité de la loi fiscale et le principe de l'égalité devant la loi fiscale ne s'accordent que très difficilement avec cette hypothèse.

3.1.2. 2^e hypothèse : Malgré l'application d'une loi successorale étrangère, la loi luxembourgeoise demeure la loi civile de référence pour les besoins de la détermination des impôts successoraux

Sous cette hypothèse, qui semble être celle que l'AED entend suivre, les notions de droit civil pas autrement définies par la Loi, continuent à recevoir le sens qui leur est attribué en droit civil luxembourgeois. Quand la Loi se réfère notamment à des notions telles que la part *ab intestat*, l'usufruit, le legs, la succession sous bénéfice d'inventaire, ces termes sont donc à interpréter conformément à la législation et la jurisprudence luxembourgeoises. On suit ici les dispositions civiles luxembourgeoises pour les besoins de la perception des droits de succession³⁹. La loi successorale étrangère n'influe donc pas sur les règles gouvernant la liquidation des droits de succession au sens large. Les droits dus sont déterminés par référence à un régime civil fictif (le régime luxembourgeois) qui sert de barre de mesure quand bien même ce régime n'a pas vocation à s'appliquer à la dévolution de la succession.

Cette solution a le mérite d'être la plus cohérente et respectueuse de la *ratio legis* de la Loi. Il est communément admis que l'objectif de l'impôt ne se réduit pas uniquement à alimenter le budget de l'Etat mais peut encore servir comme moyen de redistribution de richesse et permet selon les cas au législateur d'agir sur le comportement des citoyens et de l'orienter afin de défendre les valeurs qu'il entend promouvoir. Or, la matière des droits de succession témoigne dans une certaine mesure de cette dernière fonction de l'impôt. En effet, si aucun droit de succession n'est dû en ligne directe sous condition que la dévolution s'opère en concordance avec le régime successoral légal, ceci est bien l'expression du soutien du législateur pour cette dévolution.

37. Le taux global retenu, résulte d'une majoration de 15/10, appliquée au taux de base de 6 %.

38. Le taux global retenu, résulte d'une majoration de 13/10, appliquée au taux de base de 6 %.

39. Nous pensons par exemple encore à la répartition de la charge des dettes entre les différents héritiers et légataires.

Règlement européen sur les successions internationales

Aux yeux du législateur luxembourgeois, une succession est dès lors idéalement à liquider selon le régime *ab intestat* tel que celui-ci est prévu par le code civil luxembourgeois. Dans l'hypothèse présentée sous ce titre, la fonction directrice de l'impôt est conservée.

Dans l'immédiat, cette solution porte aussi l'avantage d'être pratiquement transposable pour l'administration fiscale à défaut de connaissance suffisante des régimes civils de droit étranger⁴⁰.

La solution mène cependant à des résultats qui peuvent paraître « injustes » dans la mesure où l'application du régime de dévolution successorale de droit commun étranger entraîne selon les cas une imposition là où le régime de dévolution successorale luxembourgeois n'aurait pas donné lieu à imposition et vice-versa.

Reprenons notre exemple supra pour illustrer nos propos⁴¹.

– Imposition à défaut de choix de loi : la succession est régie par la loi luxembourgeoise.

Le frère, Rudolf recueille 750.000 EUR imposés à hauteur de 15 %.

Le père, Robert recueille 250.000 EUR entièrement exempts.

Charge d'impôt globale = 112.500 EUR

– Imposition en fonction de de loi choisie : la succession est régie par la loi allemande.

Le frère, Rudolf recueille 500.000 EUR imposés à hauteur de 13,8 %.

Le père, Robert recueille 500.000 EUR dont 250.000 EUR sont exempts et 250.000 EUR donnent lieu à imposition à hauteur de 4,75 %⁴².

Charge d'impôt globale = 80.875 EUR

La position héréditaire des parents diffère sensiblement selon que l'on se pose sous la loi successorale allemande ou la loi successorale luxembourgeoise. En effet, en droit allemand, les parents bénéficient d'une position privilégiée lorsqu'ils sont en concours avec des frères et sœurs du défunt. Si le défunt laisse ses deux parents et un frère par exemple, le frère est exclu de la succession par les parents⁴³. Ce n'est que lorsqu'un des parents est décédé que, ici le frère (germain), recueille la part de son parent prédécédé.

En droit luxembourgeois, au contraire, les parents n'ont que droit à un quart chacun lorsqu'ils sont en concours avec des frères et sœurs. Lorsqu'un des parents est prédécédé, sa part est dévolue aux frères et sœurs⁴⁴.

L'application du droit allemand – plus favorable aux parents comparé au régime luxembourgeois – par l'effet du choix de loi, conduit à une imposition plus importante dans le chef du père. Cette imposition est certes justifiée dans la mesure où la part recueillie, ici par le père, est plus importante que la part qui lui serait revenue selon le droit luxembourgeois. Rappelons cependant que tout ce qui est recueilli par les héritiers en ligne directe est censé être exonéré lorsque la dévolution légale est respectée⁴⁵. Or, en l'occurrence, la part qui est attribuée au père correspond à celle qui lui est dévolue selon le régime civil légal, à la différence près qu'il s'agit de la dévolution légale conformément au droit allemand.

Venons-en à notre deuxième question.

3.2. Unité ou scission

Nous avons vu que l'application du Règlement a pour objectif premier l'application d'une seule loi à l'ensemble des biens de la succession. Par conséquent, une seule masse successorale est formée dans le cadre de la liquidation civile de la succession. Or, cette intégration de la masse successorale emporte selon les cas d'espèces des conséquences sur le calcul de la quotité disponible et de la réserve héréditaire. Reste à déterminer si le droit fiscal entend s'aligner sur cette unité lorsqu'il se sert des notions de quotité disponible et de part *ab intestat* pour la perception de l'impôt.

Prenons un autre exemple concret à titre d'illustration.

Pit, ressortissant luxembourgeois, est mort à Francfort, lieu de son dernier domicile.

Il laisse deux enfants, Pol et Martin, comme héritiers.

Au jour de son décès le patrimoine du défunt se compose d'une maison située au Luxembourg, évaluée à 1.000.000 EUR, et d'un compte bancaire auprès d'un établissement de crédit à Francfort présentant un solde de 1.000.000 EUR.

Etant donné que Pol est le seul à vivre à ce jour au Luxembourg, Pit a fait une disposition testamentaire aux termes de laquelle la maison au Luxembourg lui est attribuée. Aux termes du même acte, le frère Martin doit recevoir le solde du compte en banque. Le testament du défunt prévoit par ailleurs que la loi luxembourgeoise doit s'appliquer à sa succession.

– Imposition suivant l'unité de la masse successorale : une seule masse successorale est formée.

Masse globale : 2.000.000 EUR.

Part *ab intestat* : chaque enfant a droit à 1.000.000 EUR.

Imposition : exempte.

40. Même si le certificat successoral européen pourrait dans une certaine mesure permettre de combler cette lacune.

41. Tous les taux utilisés sont à majorer par les centimes additionnels suivant le barème applicable.

42. Le taux global retenu, résulte d'une majoration de 9/10, appliquée au taux de base de 2,5 %.

43. § 1925 du BGB allemand.

44. Les exemples de situations aux effets analogues sont multiples. Pensons par exemple au fameux § 1371 du BGB allemand lequel règle la liquidation du régime matrimonial, en l'occurrence le régime de la participation aux acquêts (*Zugewinnngemeinschaft*), par le biais de l'augmentation de la part successorale recueillie par le conjoint survivant dans la succession du défunt.

45. Article 24 de la loi du 27 décembre 1817.

Droit des successions internationales

– Imposition suivant la division de la masse successorale : deux masses sont créées. Pour le calcul des droits de mutation par décès à payer au Luxembourg seul l'immeuble au Luxembourg est pris en compte.

Masse prise en compte au Luxembourg : 1.000.000 EUR (valeur de l'immeuble).

Part *ab intestat* : chaque enfant a droit à 500.000 EUR.

Quotité disponible : $\frac{1.000.000}{3} = 333.333,33$ EUR

– Imposition : Pol reçoit la maison. Etant donné que la valeur de la maison dépasse sa part *ab intestat*, qui lui reviendrait suivant la loi civile luxembourgeoise, la portion recueillie en excès (500.000) est imposée comme suit :

- $1.000.000/3$ à 2,5 % = 8.333,33 EUR (quotité disponible)
- $500.000 - (1.000.000/3)$ à 5 % = 8.333,33 EUR
- Majoration de 13/10 = 21.666,66 EUR
- Total = 38.333,32 EUR

Lorsqu'on réunit les biens délaissés par le défunt en une seule masse, le respect de la dévolution légale se vérifie par rapport à l'ensemble des biens délaissés. Lorsque les biens sont à l'inverse subdivisés en deux masses distinctes, le respect de la dévolution légale se vérifie individuellement par rapport à chaque masse.

4. Le rôle du certificat successoral européen

Le certificat successoral est un des piliers du Règlement. Il est censé faciliter la tâche des héritiers, légataires, exécuteurs testamentaires ou administrateurs de successions dans l'administration de la preuve de leur statut et/ou leurs droits et pouvoirs. Le recours au certificat est facultatif⁴⁶.

Le certificat produit les mêmes effets dans tous les Etats membres, sans pour autant représenter un véritable titre exécutoire. Il revêt, en revanche, une force probante en ce que les mentions qu'il contient sont présumées attester fidèlement de l'existence d'éléments qui ont été établis en vertu de la loi applicable à la succession ou en vertu de toute autre loi applicable⁴⁷ à des éléments spécifiques⁴⁸.

Le certificat doit notamment contenir des mentions relatives à la loi applicable, à la compétence de l'autorité émettrice, et puis aussi des renseignements plus matériels (tels que l'ordre de dévolution et en particulier la part à recueillir par le demandeur) qui procèdent de l'application de la loi identifiée comme étant applicable.

Ce travail ne devrait pas poser de problèmes majeurs là où l'autorité émettrice du certificat est appelée à appliquer sa propre loi. Lorsque tel n'est pas le cas, la mission de l'autorité compétente devient du moins délicate⁴⁹. Soulignons à ce stade que le notaire est l'autorité compétente au Luxembourg pour délivrer le certificat.

Le certificat et les éléments qu'il atteste profitent d'une présomption de véracité. Le certificat et son contenu sont cependant susceptibles d'être remis en cause par l'introduction d'une procédure de modification ou de retrait ou l'introduction d'un recours.

Maintenant, on peut se demander quel est le lien entre l'imposition d'une succession et ce certificat. La Circulaire, dont question plus haut, précise que la liquidation fiscale des successions internationales devra désormais se faire sur base de ce certificat.

Or, cette position soulève au moins deux interrogations.

D'abord, on peut se demander si le renvoi au certificat pour les besoins de la détermination des impôts successoraux dans le cadre des successions transfrontalières ne met pas à mal la règle d'après laquelle le recours au certificat constitue une simple faculté et non pas une obligation.

Ensuite se pose la question de l'interaction entre le certificat successoral et la liquidation de l'impôt. Si la Circulaire indique que c'est sur base des renseignements contenus dans le certificat que l'imposition sera désormais établie, est-ce dire, et la logique ne voudrait-elle pas, que toute contestation au niveau de la fixation de l'impôt doive dans ces cas être précédée d'une procédure de modification, de retrait ou d'un véritable recours à l'encontre du certificat⁵⁰ ? Si cette question reçoit une réponse affirmative, quid alors des délais de prescription notamment en matière de restitution ?

Imaginons le cas où un notaire luxembourgeois est appelé à délivrer un certificat successoral renseignant sur la dévolution successorale d'un défunt selon des règles de droit civil qui lui sont inconnues⁵¹. Ensuite, l'administration fiscale luxembourgeoise se base sur les renseignements contenus dans ce certificat pour la perception des droits de succession luxembourgeois.

Quid en cas d'erreur ? Qui en est responsable et surtout qui en supporte le coût financier ? La même ques-

46. Article 62 du Règlement.

47. Cette dernière formulation peut induire en erreur. En réalité les effets du certificat ne s'étendent pas aux éléments qui ne sont pas régis par le Règlement, comme par exemple la question de l'affiliation ou du régime matrimonial.

48. Article 69 et 63 et considérant 71 du Règlement.

49. L'autorité compétente pour la délivrance du certificat est déterminée sur

base des règles applicables à la compétence. Tout comme pour la compétence judiciaire, l'autorité compétente pour émettre le certificat risque dès lors d'être confrontée à une loi successorale qui lui est inconnue.

50. Indiquons que le certificat n'a qu'une validité limitée dans le temps (en principe 6 mois).

51. En pratique, le notaire aura dans ces cas sans doute recours aux conseils d'un confrère étranger pour établir ce certificat.

tion vaut évidemment si l'erreur se produit à l'étranger et est imputable à l'autorité émettrice étrangère.

5. Conclusion

Retenons pour conclure que l'harmonisation introduite par le Règlement constitue un véritable pas en avant pour les successions internationales ouvertes au sein de l'Union européenne, même si son application concrète soulèvera vraisemblablement quelques problèmes.

Au plan civil, le Règlement devrait dans bien des cas faciliter la liquidation pratique d'une succession internationale notamment grâce au certificat successoral.

Quant aux conséquences fiscales, nous avons simplement essayé d'identifier et de mettre en évidence quelques problèmes concrets qui peuvent se présenter dans le cadre de la liquidation des impôts successoraux.

Pour finir, on peut se demander si le Règlement ne constitue pas l'occasion pour le législateur luxembourgeois d'intervenir également en matière de droits de succession. On aurait pu imaginer, par exemple, l'abandon de l'imposition distincte des parts extra-légales. Ceci aurait permis de simplifier substantiellement un régime assez complexe pour un coût budgétaire⁵² relativement faible.

52. Entre 2013 et 2015 les recettes globales provenant des droits de succession ont variées entre 60.000.000 et 76.000.000 EUR : www.budget.public.lu/lu/budget2015/am-detail/index.php?~/recettes/4,198-autres-recettes-en-capital.