

Objet: Projet de loi n°5954

relative aux droits de succession et de mutation par décès et modifiant

- la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession
- la loi modifiée du 7 août 1920, sur la majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession
- la loi du 31 janvier 1921 concernant modification de l'article 22 de la loi du 7 août 1920, sur la majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession
- la loi modifiée du 13 juin 1984 portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement, de succession et de timbre (3421 KMR/TAN).

Saisine: Ministre des Finances (6 novembre 2008).

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

L'objet du présent projet de loi est d'apporter certaines modifications aux lois précitées afin de les mettre en conformité avec, selon les auteurs, les dispositions communautaires relatives à la liberté d'établissement, la libre circulation des personnes et la libre circulation des capitaux.

Résumé synthétique

Les transmissions pour cause de décès sont soumises à des règles différentes, selon que le défunt avait ou non son dernier domicile sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg. Les transmissions faites pour cause de mort d'un résident du Grand-Duché de Luxembourg sont soumises aux *droits de succession*, tandis que les successions ouvertes au nom d'une personne qui n'avait pas son dernier domicile sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg sont soumises aux *droits de mutation*.

Le projet de loi tend à mettre sur un pied d'égalité, les successions soumises tant au droit de succession qu'aux droits de mutation en alignant:

- 1) les transmissions directes,
- 2) les transmissions entre époux et entre partenaires déclarés depuis plus de trois ans ayant des enfants ou des descendants communs,
- 3) les transmissions en usufruit ou à titre de pension ou de rétribution périodique à l'époux survivant et au partenaire survivant déclaré depuis plus de trois ans avant le décès du premier mourant, si par le décès du celui-ci, ses enfants issus d'un précédent mariage ou d'un partenariat, ou les descendants de ceux-ci, ont acquis la propriété ou sont chargés de la pension ou de la rétribution périodique, et
- 4) les transmissions entre époux et entre partenaires déclarés depuis plus de trois ans n'ayant pas d'enfants en commun,

par la suppression des droits de mutation concernant les trois premières catégories et par l'extension du bénéfice de l'abattement de € 38.000 à la quatrième catégorie.

Par ailleurs, le projet de loi sous avis définit la base nette imposable pour les transmissions d'immeubles dans le cadre de successions pour lesquelles le défunt n'avait pas son dernier domicile sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg, en énonçant limitativement les dettes pouvant être déduites de la fortune brute et étend par la même occasion la franchise de droits sur les transmissions ne dépassant pas € 1.250 laissées par des non-résidents.

La Chambre de Commerce prend note du fait que le gouvernement a élaboré des amendements qui ont été transmis au Président de la Chambre des Députés le 24 février 2009 (ci-après les «Amendements») afin de parfaire le parallélisme entre les successions des résidents d'une part, et des non-résidents d'autre part.

La Chambre de Commerce approuve globalement les modifications projetées, sous réserve de la détermination de la base nette imposable telle que proposée dans la mesure où il lui semble que celle-ci devrait également inclure, de manière générale, en tant que passif déductible les dettes et charges afférentes aux immeubles situées sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg et faisant partie de la succession d'un non-résident.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure de marquer son accord au projet de loi sous avis, sous réserve de la prise en considération de sa remarque portant sur la détermination de la base nette imposable en cas de succession d'un non-résident.

Appréciation du projet de loi:

Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	+
Impact financier sur les entreprises	n.a.
Transposition de la directive	n.a.
Simplification administrative	n.a.
Impact sur les finances publiques	n.d.

Légende :

++	très favorable
+	favorable
0	neutre
-	défavorable
--	très défavorable
n.a.	non applicable
n.d.	non disponible

Considérations générales

Les transmissions pour cause de décès sont soumises à des règles différentes, selon que le défunt avait ou non son dernier domicile sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg. Les transmissions faites pour cause de mort d'un résident du Grand-Duché de Luxembourg sont soumises aux *droits de succession*, tandis que les successions ouvertes au nom d'une personne qui n'avait pas son dernier domicile sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg sont soumises aux *droits de mutation*.

Dans le premier cas, les droits de succession frappent l'ensemble de la fortune nette du défunt, c'est-à-dire sa fortune après déduction d'un certain nombre de dettes et charges limitativement énumérées. Ces droits sont fixés selon un barème progressif variant en fonction du degré de parenté entre le défunt et le bénéficiaire de la succession et du montant de la succession, les successions en ligne directe ainsi que les successions entre époux et entre partenaires déclarés depuis plus de trois ans ayant des enfants ou des descendants communs étant exemptées. Les successions entre époux et entre partenaires déclarés depuis plus de trois ans et n'ayant d'enfants ou de descendants communs sont quant à elles soumises à un taux de 5% (hors majoration), mais bénéficient d'un abattement de € 38.000 sur la part nette recueillie lors de la succession.

Dans le second cas, les droits de mutation s'appliquent à l'actif immobilier brut situé sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg, c'est-à-dire sans possibilité de distraction de charges ni dettes, et ce au taux de 2% en ligne directe et de 5% entre époux et entre partenaires ayant des enfants ou des descendants communs quel que soit le degré de parenté ou le montant de la fortune. En ce qui concerne les transmissions entre époux et entre partenaires non-résidents déclarés depuis plus de trois ans et n'ayant pas d'enfants ou de descendants communs, elles sont soumises à un droit de mutation dont le taux est identique à celui des droits de succession appliqué dans le même cas (5% hors majoration), mais frappant la fortune immobilière brute, et sans bénéficier de l'abattement de € 38.000. Finalement, les transmissions relevant des droits de mutation sont encore imposées sans plafond vers le bas dans la mesure où la franchise de droits sur les successions nettes ne dépassant pas € 1.250 bénéficiant aux résidents ne s'applique pas aux transmissions des non-résidents.

Ces différences de traitement des successions des non-résidents n'ont pas échappé à la Commission européenne, qui a mis en demeure le Grand-Duché de Luxembourg par lettre adressée au Gouvernement le 16 octobre 2008 afin de mettre sa législation en conformité avec les dispositions européennes relatives à la libre circulation des personnes et des capitaux.

Deux arrêts rendus le 11 septembre 2008 par la Cour de justice des Communautés européennes en matière de droits de succession contre la Belgique et contre les Pays-Bas (affaires C-11/07 Eckelkamp/Etat belge et C-43/07 Arens-Sikken) ne sont également pas étrangers aux modifications apportées à la législation luxembourgeoise. Il est noté que le projet de loi fait d'ailleurs expressément référence au premier arrêt, dans la mesure où les dispositions belges et luxembourgeoises en la matière sont toutes deux fondées sur la loi du 27 décembre 1817 sur le droit de succession et que l'arrêt rendu par la Cour de justice des Communautés européennes a dès lors nécessairement un impact sur la législation luxembourgeoise.

Commentaire des articles

Remarque préalable :

Dans la mesure où le projet de loi sous avis tend à mettre la législation nationale en conformité avec les dispositions communautaires afin d'éviter les différences de traitement injustifiées, la Chambre de Commerce relève en ce qui concerne les partenariats que le projet de loi n° 5409 déposé à la Chambre des Députés le 15 juillet 2008 se propose d'éliminer dans les différentes lois fiscales concernées toute référence aux partenariats luxembourgeois par la suppression dans ces textes de toute référence aux articles 2 et 3 de la loi du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats (ci-après la « Loi relative à certains partenariats ») qui renvoient exclusivement aux partenariats déclarés au Luxembourg. Il conviendra dès lors de veiller à la concordance des deux modifications législatives en cours. Dès que la Loi relative à certains partenariats telle que modifiée aura été adoptée, il faudra procéder à une nouvelle modifications des lois concernées par le projet de loi sous avis, à moins que le projet de loi n° 5409 ne soit adopté avant le projet de loi sous avis, auquel cas la Chambre de Commerce préconise de supprimer les références auxdits articles 2 et 3 de la Loi relative à certains partenariats dans le cadre du processus législatif d'adoption du projet de loi sous avis afin d'éviter une nouvelle révision des lois sous avis à un stade ultérieur.

Techniquement, cela implique de supprimer les références aux articles 2 et 3 de la Loi relative à certains partenariats :

- à l'article 24 de la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession tel que modifié par la Loi relative à certains partenariats,
- à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 31 janvier 1921 concernant la modification de l'article 22 de la loi du 7 août 1920 sur la majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, et
- à l'article 10 de la loi du 13 juin 1984 tel que modifié par la Loi relative à certains partenariats.

Concernant les articles 1, 2 et 3

Les articles 1, 2 et 3 du projet de loi tels que modifiés par les Amendements mettent sur un pied d'égalité les successions laissées par une personne qui avait son dernier domicile sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg et celles laissées par une personne qui n'y avait pas son dernier domicile.

Seront désormais exonérées non seulement des droits de succession, mais également des droits de mutation:

- 1) les transmissions directes,
- 2) les transmissions entre époux et entre partenaires déclarés depuis plus de trois ans ayant des enfants ou des descendants communs,
- 3) les transmissions en usufruit ou à titre de pension ou de rétribution périodique à l'époux survivant et au partenaire survivant déclaré depuis plus de trois ans avant le décès du premier mourant, si par le décès du celui-ci, ses enfants issus d'un précédent mariage ou d'un partenariat, ou les descendants de ceux-ci, ont acquis la propriété ou sont chargés de la pension ou de la rétribution périodique, ainsi que
- 4) les transmissions lorsque la valeur de la succession, distraction faite des charges, ne dépasse pas € 1.250.

Les transmissions entre époux et entre partenaires non-résidents déclarés depuis plus de trois ans n'ayant pas d'enfants en commun se voient quant à elles octroyer le bénéfice de l'abattement de € 38.000 réservé jusqu'à présent aux seules successions ouvertes au nom d'une personne dont le dernier domicile était situé sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg.

La Chambre de Commerce ne peut que saluer la mise en conformité avec le droit communautaire et ce d'autant que les différences de traitement entre résidents et non-résidents en termes d'imposition des successions peuvent constituer, en termes de planification successorale, un frein à l'acquisition d'immeubles au Luxembourg par des non-résidents dans la mesure où l'immeuble transmis dans le cadre d'une succession ouverte au nom d'un non-résident se voit imposé d'une manière plus lourde que s'il était transmis par un résident dans le cadre de sa succession, ce qui a inéluctablement comme conséquence d'en diminuer *de facto* la valeur relative.

Concernant l'article 4

Introduit par l'article 2 des Amendements, l'article 4 du projet de loi détermine la base imposable en cas de succession ouverte par un non-résident : l'immeuble soumis au droit de mutation ne fera désormais plus l'objet d'une imposition sur sa valeur brute sans distraction de charges comme c'est le cas actuellement, mais se verra imposé sur une valeur diminuée le cas échéant de dettes limitativement énumérées.

A cet effet, l'article 4 du projet de loi propose d'introduire un article 12 bis dans la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession libellé comme suit :

„Sont admises au passif, pour la liquidation du droit de mutation, en cas de décès d'une personne qui n'est pas réputée habitant du Grand-Duché:

1. *les dettes garanties par les biens immeubles visés à l'article 1er;*

2. les dettes contractées pour l'acquisition, l'amélioration ou la conservation des biens immeubles visés à l'article 1er;

telles qu'elles existent au jour du décès."

La Chambre de Commerce approuve la détermination d'une base nette imposable par l'introduction de la notion de passif constitué de dettes qui pourront désormais être déduites de la valeur immobilière brute, mais s'interroge sur le sort des dettes et charges grevant l'immeuble qui ne sont ni garanties par lui et qui n'ont pas été contractées pour son acquisition, amélioration ou conservation, et qui constituent des charges grevant l'immeuble telles les taxes communales, ou encore les factures de consommation d'eau, d'électricité, etc¹.

La Chambre de Commerce relève que le considérant 63 de l'arrêt rendu dans l'affaire C-11/07 dispose que « *Dès lors qu'une réglementation nationale met sur le même plan, aux fins de l'imposition d'un bien immeuble acquis par succession et sis dans l'État membre concerné, les héritiers d'une personne ayant, au moment de son décès, la qualité de résident et ceux d'une personne ayant, à ce même moment, la qualité de non-résident, elle ne peut, sans créer une discrimination, traiter ces héritiers différemment, dans le cadre de cette même imposition, en ce qui concerne la déductibilité des charges grevant ce bien immeuble. En traitant de manière identique, sauf pour la déduction des dettes, les successions de ces deux catégories de personnes, aux fins des impôts sur les successions, le législateur national a, en effet, admis qu'il n'existe entre ces dernières, au regard des modalités et des conditions de cette imposition, aucune différence de situation objective pouvant justifier une différence de traitement (voir, par analogie, dans le cadre du droit d'établissement, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 20, ainsi que du 14 décembre 2006, Denkvit Internationaal et Denkvit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, point 35; dans le cadre de la libre circulation des capitaux et des droits de succession, arrêt de ce jour, Arens-Sikken, C-43/07, non encore publié au Recueil, point 57).* »

Afin d'assurer un parfait parallélisme et de ne pas se voir opposer le grief relevé dans l'arrêt rendu en l'espèce et dans le cadre duquel la Cour européenne de Justice a répondu „à la question préjudicielle que les dispositions combinées des articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, relative au calcul des droits de succession et de mutation dus sur un bien immeuble sis dans un Etat membre, qui ne prévoit pas la déductibilité de dettes grevant ce bien immeuble lorsque la personne dont la succession est ouverte était, au moment de son décès, résidente non pas de cet Etat, mais d'un autre Etat membre, alors que cette déductibilité est prévue lorsque cette personne était, à ce même moment, résidente de l'Etat dans lequel est situé le bien immeuble faisant l'objet de la succession.“; la Chambre de Commerce s'interroge sur le fait de savoir si le champ d'application des dettes énumérées ne devrait pas englober à la fin du paragraphe 2 de l'article 4 projeté une désignation telle que « **ainsi que les dettes et charges afférentes auxdits immeubles** ».

¹ En ce sens, la Chambre de Commerce se permet de renvoyer aux Etudes Fiscales N° 137/138 de décembre 2004 relatives à « La déclaration de succession », par Mrs. Jean Brandenburger et Gaston Vogel, actualisée par M. Marc Scharfhausen selon lesquelles est admis comme passif déductible les frais non réglés au jour du décès et liés à l'immeuble tels *les frais d'électricité dus au jour du décès* (p. 29) ou encore *l'impôt foncier de l'année courante* (p.32).

Les autres dispositions ne soulèvent pas de commentaire de la part de la Chambre de Commerce.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure de marquer son accord au projet de loi sous avis, sous réserve de la prise en considération de sa remarque portant sur la détermination de la base nette imposable en cas de succession d'un non-résident.

KMR/TAN/SDE