



BUREAU D'ACCUEIL – INTEGRATION, INFORMATION, CONSEIL

LES SUCCESSIONS

**DANS L'UNION EUROPÉENNE
PRINCIPES GÉNÉRAUX**

**JACQUES BUEKENHOUDT
MEMBRE DU BARREAU DE BRUXELLES**

NOTE À L'ATTENTION DU LECTEUR

1. Le présent document est une source d'informations à caractère général destinée à fournir un aperçu des principes juridiques qui régissent les problèmes et les droits de succession auxquels peuvent être soumis les patrimoines des fonctionnaires et autres agents des Communautés européennes, ainsi que des fonctionnaires à la retraite.

Il ne prétend pas apporter une information exhaustive permettant de résoudre des problèmes particuliers.

2. Les références aux dispositions juridiques belges ou d'un autre État membre applicables à la date figurant sur le document sont données à titre indicatif seulement et ne préjugent en aucun cas des modifications qui pourraient vraisemblablement être apportées à court ou à moyen terme par les autorités régionales ou fédérales.

Le lecteur est invité à tenir compte du fait que, tant en Belgique que dans les autres États membres, des réformes constitutionnelles ont conféré aux régions des pouvoirs réglementaires autonomes dans de nombreux secteurs de la fiscalité, notamment celui des questions successorales.

La situation fiscale des fonctionnaires et autres agents des Communautés, ainsi que celle des fonctionnaires à la retraite, peut, par conséquent, varier en fonction de la région d'un Etat membre dans laquelle ils résident.

Les intéressés sont invités à s'informer sur les règles propres à leur région de résidence.

3. Les taux d'imposition ou données chiffrées applicables en Belgique ou au sein d'autres Etats membres sont donnés à titre purement indicatif étant donné qu'ils peuvent être modifiés à tout moment par le législateur national ou régional ou qu'ils varient d'une année fiscale à l'autre, notamment à cause des adaptations des montants à l'inflation (par ex: les indexations).
4. S'agissant de la législation belge, des informations complémentaires, tous les instruments fiscaux législatifs et réglementaires, nationaux ou régionaux, sont accessibles sur le site web du Service public fédéral de la justice ¹ ou sur celui du Service public fédéral des finances ².
5. Ces matières sont encore compliquées par l'obligation de combiner des règles de droit civil (régulant par exemple la dévolution, l'administration, la liquidation, l'état des personnes, les relations familiales, etc...) et des règles de droit fiscal abandonnées à la compétence exclusive des Etats membres.

6. **Clause de non-responsabilité**

Les vues et avis contenus dans le présent document ne reflètent pas nécessairement ceux de la Commission ou des autres institutions de l'UE.

Le présent document ne saurait remplacer un conseil professionnel indépendant, et le lecteur est invité à consulter un professionnel sur sa situation ou son cas personnel.

¹ <http://www.ejustice.just.fgov.be/loi/loi.htm>

² <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/browseCategory.do?method=browse¶ms.selectedCategoryId=4430>

TABLE DES MATIÈRES

I. INTRODUCTION – CHIFFRES CLEFS	4
II. FONCTIONNAIRES DE L'UE – DOMICILE FISCAL – ARTICLE 13 DU PROTOCOLE SUR LES PRIVILÈGES ET IMMUNITÉS	5
1. Statut des fonctionnaires – incidence en matière de droits de succession	5
2. Domicile fiscal – fonctionnaire en activité – article 13 du Protocole sur les privilèges	6
2.1. Principes généraux	7
2.2. Conjoint du fonctionnaire – enfants à charge	7
2.3. Partenaires	7
3. Domicile fiscal – Fonctionnaires à la retraite – Droit commun	8
III. LA SITUATION FISCALE DU FONCTIONNAIRE RETRAITE	8
1. Taxation de la pension	8
1.1. Article 12 PPI	8
1.2. Fonctionnaire retraité vivant dans un pays tiers	9
1.3. Le cas de la France – Arrêt de la Cour de justice du 5/7/2012 - Confirmation de la jurisprudence <i>Humblet</i>	9
2. Détermination du domicile fiscal après la retraite	10
2.1. Résidence « normale ou habituelle » - Critères en Droit de l'Union européenne	10
2.2. Conventions bilatérales	11
2.3. Spécificités des législations nationales ou des situations individuelles	11
3. Taxation des autres sources de revenus	12
3.1. Les revenus professionnels	12
3.2. Les capitaux et la fortune	12
3.3. les revenus immobiliers	12
3.4. les revenus mobiliers	12
3.4.1. <i>Les dividendes</i>	12
3.4.2. <i>Les intérêts</i>	13
4. Alertes fiscales – EU « Big Brother »	14
4.1. DIRECTIVE 2010/24/EU du 16.3.2010	14
4.2. DIRECTIVE 2011/16/EU du 15.2.2011	15
4.3. REGLEMENT 2015/847 du 20 mai 2015	15
4.4. JURISPRUDENCE récente en matière de échange d'informations	15
4.5. REGLEMENT (EC) N°1889/2005 – CONTRÔLE DE L'ARGENT LIQUIDE AUX FRONTIÈRES EXTÉRIEURES DE L'UNION	16
IV. LES SUCCESSIONS – INFLUENCE LIMITEE DU DROIT EUROPEEN	16
1. Situation avant le 17/08/2015 – Droit civil et fiscalité – Totale autonomie des Etats membres (ou des régions)	16
2. Loi applicable aux successions – Règlement(eu) n°650/2012 applicable depuis le 17/08/2015 – Droit civil uniquement	17
2.1. Principes généraux	17
2.2. La Cour de justice – l'interprétation et l'application du REGLEMENT N° 650/2012	18
3. Mariage et partenariats enregistrés – Règlements 2016/1103 et 2016/1104	21
4. Droits de succession – Fiscalité - Les Etats membres tolèrent les impositions multiples d'un même patrimoine	23
5. Recommandations de la Commission européenne du 15/12/2011	24
6. Rapport du Groupe d'experts - 2015	25
7. Le non-droit de l'Union – La Cour de justice unique recours et secours du citoyen !	25
V. PATRIMOINE TRANSFRONTALIER – DROIT PRIVÉ INTERNATIONAL	35
1. Droit applicable au patrimoine	35
2. Contenu du patrimoine – Bien meubles – Biens immeubles	35
a) <i>Biens meubles</i>	35
b) <i>Biens immeubles</i>	35
c) <i>Autres biens</i>	35
3. Personnes pouvant prétendre à hériter (dévolution successorale)	36
4. Obligations fiscales [Hors champ d'application du Règlement n°650/12]	36
4.1. Héritiers directs	36
4.2. Obligations indirectes	36
4.3. Compétence fiscale (hors champ d'application du Règlement n° 650/2012)	37
a) <i>Succession ouverte dans le pays du dernier domicile de la personne décédée</i>	37
b) <i>Succession ouverte dans un pays autre que le pays du dernier domicile</i>	38
c) <i>Conflits de lois – double, voire multiples imposition(s) ou absence d'imposition</i>	38
4.4. Taux des droits - abattements	39
5. Taux fiscaux – assiette – rappel	39
6. Que faire dans la pratique en cas de décès d'un parent ?	39
VI. SOURCES D'INFORMATIONS	40

I. INTRODUCTION – CHIFFRES CLEFS ³

«Un code des droits de succession de l'UE, même optionnel, permettrait d'éviter que les héritiers de patrimoines multinationaux ne se cassent la tête sur la question de savoir quel droit national prévaut. Les différents codes nationaux d'Europe régissant la succession et les biens matrimoniaux comptent parmi les secteurs les plus anciens et les plus sensibles dans les recueils de droit, chaque pays sauvegardant jalousement des principes comme la primogéniture.

«Avec quelque [20] millions d'Européens qui vivent dans un pays de l'Union autre que le leur, environ [450 000] successions internationales sont enregistrées chaque année, représentant un montant estimé à plus de [120] milliards d'euros. À l'heure actuelle, les familles en deuil sont confrontées à des règles différentes en matière de compétence et de droit applicable dans les 27 États membres de l'UE, qui créent un véritable casse-tête juridique» ⁴.

L'importance des patrimoines transfrontaliers au sein de l'Union européenne est une réalité.

Au 1er janvier 2016, la population de l'Union européenne s'élevait à plus de 510 millions de résidents dont plus de 65% sont des citoyens de l'Union.

On dénombrait 19,3 millions de personnes nées dans un État membre différent de celui dans lequel elles résidaient et quelque 16,0 millions de personnes vivant dans un des États membres de l'Union et ayant la nationalité d'un autre État membre.

En chiffres absolus, le plus grand nombre de non-nationaux vivant dans les États membres de l'Union au 1er janvier 2016 se trouvaient en Allemagne (8,7 millions de personnes dont 3,8 million de citoyens EU), au Royaume-Uni (5,6 millions dont 3,5 millions de citoyens EU), en Italie (5,0 millions dont 1,5 millions de citoyens EU), en Espagne (4,4 millions dont 2 millions de citoyens EU) et en France (4,4 millions dont plus 1,5 millions de citoyens EU). Les non-nationaux présents dans ces cinq États membres représentaient, en cumulé, 76 % du nombre total de non-nationaux résidant dans l'ensemble des États membres de l'Union, alors que ces cinq mêmes États membres comptaient 63 % de la population de l'UE-28.

En termes relatifs, l'État membre de l'Union présentant la proportion la plus élevée de non-nationaux était le Luxembourg, où ceux-ci constituaient 47 % de la population totale dont plus de 230.000 citoyens EU. De fortes proportions de non-nationaux (10 % de la population résidente ou plus) étaient également enregistrées à Chypre, en Estonie, en Lettonie, en Autriche, en Irlande, en Belgique et en Allemagne.

Les citoyens roumains, polonais, italiens, portugais et britanniques représentaient les cinq principaux groupes de citoyens de l'UE vivant dans un autre État membre de l'UE en 2016.

Nombre résidents d'un Etat membre possèdent des comptes bancaires ou des immeubles dans d'autres États membres de l'UE.

Face à ces chiffres croissants, un praticien du droit communautaire confronté à un problème de succession nationale ou transfrontalière ne peut bien souvent que faire le constat suivant: *"Le décès d'une personne entraîne l'ouverture de sa succession. Mais comment la refermer ? »*

Cependant, les expatriés et les membres de leur famille sont tous confrontés un jour ou l'autre au décès d'un parent, et le drame personnel peut être transformé en cauchemar matériel et financier par la complexité invraisemblable et la disparité des droits nationaux en matière de succession.

Le présent document vise à fournir aux fonctionnaires et aux membres de leur famille, ainsi qu'aux fonctionnaires à la retraite, des informations de base et des orientations générales sur le fonctionnement du droit successoral, notamment la détermination du droit applicable à leur patrimoine, ainsi qu'un aperçu général du droit belge, dans la mesure où celui-ci s'appliquera à l'ensemble ou à une partie de leurs biens.

³ http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Migration_and_migrant_population_statistics

⁴ Citation de Franco Frattini, ancien Vice-président de la Commission, chargé de la justice, de la liberté et de la sécurité en 2009.

II. FONCTIONNAIRES DE L'UE – DOMICILE FISCAL – ARTICLE 13 DU PROTOCOLE SUR LES PRIVILÈGES ET IMMUNITÉS ⁵

1. STATUT DES FONCTIONNAIRES – INCIDENCE EN MATIÈRE DE DROITS DE SUCCESSION

Il a été soutenu que l'article 12, alinéa 2 du Protocole sur les privilèges et immunités serait applicable en matière de droits de succession dans la mesure où il interdit toute taxation directe ou indirecte sur les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union "sous quelque forme ou quelque appellation qu'ils soient prélevés" ⁶ et sur la base des arrêts *Humblet* ⁷ et *Bourges-Maunoury* ⁸ qui interdit aux Etats membres l'établissement à charge d'un fonctionnaire d'une imposition qui trouve sa cause en tout ou partie dans le versement du traitement payé par l'Union.

Sur ces bases, il faudrait conclure qu'en cas de décès d'un fonctionnaire ou d'un autre agent de l'UE, sont exonérées des droits de succession les prestations suivantes versées par l'institution de la personne décédée :

- Les pensions versées au conjoint survivant ou aux enfants à charge, conformément à l'article 70 du statut⁹.

Cette disposition prévoit que les intéressés "*bénéficient de la rémunération globale du défunt jusqu'à la fin du troisième mois suivant celui du décès*".

Ils bénéficient de ces paiements en vertu d'un droit personnel et direct. Ces sommes ne transitent donc pas par le patrimoine du défunt.

- Les paiements **en capital** conformément à l'article 73 du statut¹⁰:

"Les prestations garanties sont les suivantes :

a) en cas de décès :

paiement aux personnes énumérées ci-après d'un capital égal à cinq fois le traitement de base annuel de l'intéressé calculé sur la base des traitements mensuels alloués pour les douze mois précédant l'accident:

– au conjoint et aux enfants du fonctionnaire décédé, conformément aux dispositions du droit de succession applicable au fonctionnaire ; le montant à verser au conjoint ne peut toutefois être inférieur à 25 % du capital, ..."

⁵ Protocole sur les privilèges et immunités de l'Union européenne

⁶ CJCE, arrêts des 8/2/1968 (aff. 32/67, Van Leeuwen/Ville de Rotterdam) et 25/2/1969 (aff. 23-68, Klomp/Inspectie der belastingen)

⁷ CJ, 16/12/1960, C-6/60, EU:C:1960:48

⁸ CJ, 5/7/2012, C-558/10, EU:C:2012:418

⁹ Article 70: En cas de décès d'un fonctionnaire, le conjoint survivant ou les enfants à charge bénéficient de la rémunération globale du défunt jusqu'à la fin du troisième mois suivant celui du décès. En cas de décès du titulaire d'une pension ou d'une allocation d'invalidité, les dispositions visées ci-dessus s'appliquent en ce qui concerne la pension ou l'allocation du défunt.

¹⁰ ... 2. Les prestations garanties sont les suivantes:

a) en cas de décès:

paiement aux personnes énumérées ci-après d'un capital égal à cinq fois le traitement de base annuel de l'intéressé calculé sur la base des traitements mensuels alloués pour les douze mois précédant l'accident:

– au conjoint et aux enfants du fonctionnaire décédé, conformément aux dispositions du droit de succession applicable au fonctionnaire; le montant à verser au conjoint ne peut toutefois être inférieur à 25% du capital,

– à défaut de personnes de la catégorie visée ci-dessus, aux autres descendants, conformément aux dispositions du droit de succession applicable au fonctionnaire,

– à défaut de personnes des deux catégories visées ci-dessus, aux ascendants, conformément aux dispositions du droit de succession applicable au fonctionnaire,

Comme indiqué plus haut, les intéressés bénéficient de ces paiements en vertu d'un droit personnel et direct. Ces sommes ne transitent donc pas par le patrimoine du défunt. L'indication "*conformément au droit de succession applicable au fonctionnaire*" ne concerne que la dévolution et la détermination des parts respectives des héritiers (*qui obtient quoi*) avec la garantie que le conjoint survivant obtienne au moins 25 % du capital.

- Les montants versés conformément à l'article 79 du statut au conjoint survivant (**pension de survie**).

Comme indiqué plus haut, les intéressés bénéficient de ces paiements en vertu d'un droit personnel et direct.

- Les montants versés conformément à l'article 80 du statut aux enfants à charge de la personne décédée, au sens de l'article 2, de l'annexe VII, au moment du décès (**pension d'orphelin**).

Comme indiqué plus haut, les intéressés bénéficient de ces paiements en vertu d'un droit personnel et direct.

Par contre, ne seraient pas exonérés des droits de succession les paiements suivants :

- Les arriérés de rémunération ou d'allocations familiales versés conformément aux articles 62 à 71 du statut.

Toutefois, dans une affaire ancienne et isolée, la Cour de justice a jugé que les droits de succession ne constituaient pas des "impôts nationaux", visés à l'article 12, alinéa 2, du Protocole ¹¹.

Dans cette affaire, l'administration fiscale hollandaise avait capitalisé la pension de survie versée à la veuve d'un fonctionnaire et intégré le capital dans la masse successorale impliquant donc l'imposition de droits de succession.

2. DOMICILE FISCAL – FONCTIONNAIRE EN ACTIVITÉ – ARTICLE 13 DU PROTOCOLE SUR LES PRIVILÈGES

S'agissant du droit applicable et du lieu de liquidation de la succession, il convient de ne pas perdre de vue que les fonctionnaires de l'UE sont soumis aux dispositions du Protocole sur les privilèges et immunités de l'Union européenne (en abrégé PPI)¹².

Si la personne décédée est un fonctionnaire de l'Union européenne en activité, l'article 13 du Protocole sur les protocoles et immunités s'applique.

L'article 13 du Protocole est libellé comme suit :

Pour l'application des impôts sur les revenus et sur la fortune, des droits de succession ainsi que des conventions tendant à éviter les doubles impositions conclues entre les pays membres de l'Union, les fonctionnaires et autres agents de l'Union qui, en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union, établissent leur résidence sur le territoire d'un pays membre autre que le pays du domicile fiscal qu'ils possèdent au moment de leur entrée au service de l'Union sont considérés, tant dans le pays de leur résidence que dans le pays du domicile fiscal, comme ayant conservé leur domicile dans ce dernier pays si celui-ci est membre de l'Union. Cette disposition s'applique également au conjoint dans la mesure où celui-ci n'exerce pas d'activité professionnelle propre ainsi qu'aux enfants à charge et sous la garde des personnes visées au présent article.

¹¹ CJCE., arrêt du 3/7/1974, aff. 7/74, Brouerius van Nideck

¹² JO L 152 du 13.7.1967; annexé au Traité sur l'Union européenne et au Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne, signés à Lisbonne le 13 décembre 2007 et entré en vigueur le 1^{er} décembre 2009.

Les biens meubles appartenant aux personnes visées à l'alinéa précédent et situés sur le territoire de l'État de séjour sont exonérés de l'impôt sur les successions dans cet État; pour l'établissement de cet impôt, ils sont considérés comme se trouvant dans l'État du domicile fiscal, sous réserve des droits des États tiers et de l'application éventuelle des dispositions des conventions internationales relatives aux doubles impositions.

2.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

En vertu de l'article 13 du Protocole, les biens meubles appartenant aux fonctionnaires et autres agents, à leur conjoint dans la mesure où celui-ci n'exerce pas d'activité professionnelle propre et aux enfants à charge, et situé sur le territoire de l'État de séjour sont exonérés de l'impôt sur les successions dans cet État.

Pour l'établissement de cet impôt, ils sont considérés comme se trouvant dans l'État du domicile fiscal, sous réserve des droits des États tiers et de l'application éventuelle des dispositions des conventions internationales relatives aux doubles impositions.

Cela veut dire concrètement qu'en plus des meubles "meublants", les valeurs mobilières, comptes bancaires, placements, investissements d'un fonctionnaire décédé en activité dont le domicile fiscal n'est pas en Belgique, échapperont aux droits de succession belges. Il est donc essentiel pour les fonctionnaires d'inclure dans leur testament une référence à l'article 13 du Protocole et d'informer leurs héritiers sur son mécanisme.

Toutefois, les biens immeubles faisant partie d'un patrimoine sont soumis à la législation du lieu où ils se trouvent.

Cela signifie que, quels que soient la nationalité ou le lieu de résidence de la personne décédée, tout bien immeuble situé en Belgique, que ladite personne possédait, est soumis au droit belge.

2.2. CONJOINT DU FONCTIONNAIRE – ENFANTS À CHARGE

À condition que le conjoint et les enfants à charge d'un fonctionnaire décédé n'exercent pas d'activité professionnelle, ils peuvent bénéficier de l'application de l'article 13 du Protocole. Dans le cas contraire, le droit commun est applicable au patrimoine du conjoint décédé d'un fonctionnaire de l'UE.

2.3. PARTENAIRES

Dans la version actuelle du Protocole, le partenaire cohabitant (même "cohabitant légal" ou "pacsé") d'un fonctionnaire ne peut invoquer l'article 13 du PPI. Son patrimoine est régi par le droit commun.

Le partenaire ne peut être assimilé au conjoint¹³. Ces situations concernent principalement des couples de même sexe.

Toutefois, certains partenariats peuvent être considérés comme équivalents à mariage en application de l'article 2.2.b) de la Directive 2004/38/CE du 29 avril 2004 relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres¹⁴.

Nombre d'États membres ont reconnu l'institution du mariage entre personnes de même sexe¹⁵. D'autres États membres reconnaissent légalement certaines formes d'union civile entre personnes de même sexe¹⁶.

¹³ TPI, arrêt du 28 janvier 1999, aff. T-264/97, *D. & Royaume de Suède c. Conseil de l'Union européenne*

¹⁴ La Belgique a reconnu comme équivalent à mariage les partenariats Danois, Finlandais, Islandais, Norvégien, Suédois, Allemand ("*lebenspartnerschaft*" - loi du 16 février 2001 modifiée par la loi du 15 décembre 2004), et Britannique (Angleterre, Pays de Galles, Irlande du Nord et Écosse – "*civil partnership*" instauré en 2005).

¹⁴ Pays-Bas (2001), Belgique (2003), Espagne (2005), Suède (2009), Norvège (2009), Islande (2010), Portugal (2010), Danemark (2012), France et Royaume-Uni (2013), Irlande et Luxembourg (2015), Allemagne, Finlande et Malte (2017)

3. DOMICILE FISCAL – FONCTIONNAIRES À LA RETRAITE – DROIT COMMUN

Les fonctionnaires à la retraite ne sont pas soumis aux dispositions du Protocole mais au droit commun¹⁷.

Les fonctionnaires à la retraite ne peuvent invoquer l'article 13 du Protocole.

Leur succession s'ouvrira, dans la plupart des cas, au lieu où ils résident ou là où ils ont élu domicile à la date du décès¹⁸.

III. LA SITUATION FISCALE DU FONCTIONNAIRE RETRAITE

1. TAXATION DE LA PENSION

1.1. ARTICLE 12 PPI

Aux termes de l'article 12 du Protocole sur les Privilèges et Immunités de l'Union européenne, annexé au Traité sur l'Union européenne et au Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne, signés à Lisbonne le 13 décembre 2007 et entré en vigueur le 1^{er} décembre 2009 :

« Dans les conditions et suivant la procédure fixées par la loi européenne, les fonctionnaires et autres agents de l'Union sont soumis, au profit de celle-ci, à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elle. Cette loi est adoptée après consultation des institutions concernées.

Les fonctionnaires et autres agents de l'Union sont exempts d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union. »

Dans la mesure où ils payent leurs impôts à l'Union, cette disposition a pour but d'éviter la double imposition. L'exonération d'impôt national s'étend aux pensions payées aux fonctionnaires retraités.

La Cour de Justice des Communautés a, d'autre part, précisé que :

- a) l'article 12 du protocole ne se limite pas aux impositions nationales fondées directement sur les traitements, salaires ou émoluments versés par les Communautés à leurs fonctionnaires ou autres agents, mais que **l'exemption s'étend également à toute imposition indirecte** (voir arrêts du 16 décembre 1960, Humblet, 6/60, Rec. p. 1125, 1158; du 24 février 1988, Commission/Belgique, 260/86, Rec. p. 955, point 10, et du 22 mars 1990, Tither, C-333/88, Rec. p. I-1133, point 12).
- b) l'article 13 (actuellement 12) du protocole restreint la souveraineté fiscale des États membres, en ce qu'il **s'oppose à toute imposition nationale, quelles que soient sa nature ou ses modalités de perception, qui a pour effet de grever, directement ou indirectement**, les fonctionnaires ou autres agents des Communautés, en raison du fait qu'ils sont bénéficiaires d'une rémunération versée par les Communautés, **même si l'impôt en cause n'est pas calculé en proportion du montant de cette rémunération** (arrêts Commission/Belgique, précité, point 10; Tither, précité, point 12, et du 25 mai 1993, Kristoffersen, C-263/91, Rec. p. I-2755, point 14).
- c) les conditions donnant droit à un avantage fiscal doivent s'appliquer de manière non discriminatoire aux ayants droit des fonctionnaires communautaires comme à tous autres contribuables (voir, en ce sens, arrêt du 3 juillet 1974, Brouerius van Nidek, 7/74, Rec. p. 757, point 14).

¹⁶ the Czech Republic (2006), Hungary (2009), Austria (2010), Croatia (2014), Cyprus and Greece (2015), Estonia, Slovenia and Italy (2016).

¹⁷ Voir détails ci-après.

¹⁸ Voir notion de « résidence habituelle » visée par le Règlement n° 650/2012 (voir ci-dessous).

1.2. FONCTIONNAIRE RETRAITÉ VIVANT DANS UN PAYS TIERS

Les dispositions du PPI ne sont pas applicables dans les pays tiers, non membres de l'Union.

D'autre part, à ce jour, l'Union européenne n'a conclu aucune convention bilatérale préventive de double imposition avec des pays tiers. Les pensions des fonctionnaires retraités vivant dans des pays tiers sont donc exposées à une double taxation.

Une exception toutefois.

Un accord a été signé avec la Suisse, le 26 octobre 2004, aux termes duquel la Confédération s'engage à ne pas imposer la pension des fonctionnaires retraités de l'Union qui y séjournent. Le terme pension couvre les pensions d'invalidité, de retraite et de survie, les allocations d'invalidité, les allocations familiales et les indemnités de cessation de fonction.

Néanmoins, la Confédération peut tenir compte du montant de la pension pour calculer le taux d'imposition applicable aux autres revenus (réserve de progressivité).

1.3. LE CAS DE LA FRANCE – ARRÊT DE LA COUR DE JUSTICE DU 5/7/2012 - CONFIRMATION DE LA JURISPRUDENCE *HUMBLET*

En 2007, le Ministère des finances français a tenté de prendre en compte les pensions exonérées d'impôt national sur le revenu de deux fonctionnaires retraités de la Commission pour le calcul du plafonnement de l'impôt sur la fortune (ISF), en violation de la jurisprudence « *Humblet* »¹⁹.

En tenant compte du montant de ces revenus, l'ISF était alourdi. Dans un premier temps, le tribunal de Grande instance de Chartres, dans un jugement du 10 octobre 2007, avait donné raison à l'Etat français. Cette décision a été heureusement réformée par un arrêt de la Cour d'appel de Versailles du 27 novembre 2008. Un arrêt de la Cour de cassation du 19 janvier 2010 a rejeté le pourvoi en cassation introduit par l'Etat français²⁰. On pouvait croire le dossier clos, la jurisprudence de l'arrêt *Humblet* ayant été confirmée par la plus haute juridiction française. Toutefois, l'administration française a ouvert un nouveau dossier devant la même juridiction à Chartres laquelle a posé une question préjudicielle à la Cour de justice, au mois de novembre 2010.

Dans son **arrêt du 5/7/2012**²¹, la Cour de justice a mis fin à la controverse et a confirmé la jurisprudence *Humblet* :

« L'article 13, second alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes, annexé initialement au traité instituant un Conseil unique et une Commission unique des Communautés européennes, puis, en vertu du traité d'Amsterdam, au traité CE, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prend en considération les revenus, y compris des pensions et des indemnités pour cessation définitive de service, versés par l'Union européenne à ses fonctionnaires et à ses agents, ou à ses anciens fonctionnaires et à ses anciens agents, dans le cadre du plafonnement d'un impôt tel que l'impôt de solidarité sur la fortune »

La cour ajoute dans l'attendu 30 de l'arrêt :

« Dans l'intérêt de la sécurité juridique, il convient de constater que, étant donné que les revenus versés par l'Union et soumis aux impôts de celle-ci, ne sauraient être imposés ni directement ni indirectement par un État membre et qu'ils sont soustraits à la souveraineté fiscale des États membres, la personne bénéficiant de tels revenus est également soustraite à toute obligation de déclarer le montant de ceux-ci aux autorités d'un État membre ».

En vertu de cette jurisprudence, la fonctionnaire ou fonctionnaire retraité n'a pas l'obligation de révéler dans sa déclaration d'impôt le montant de sa rémunération ou de sa pension.

¹⁹ Arrêt du 16 décembre 1960, *Humblet*, C-6/60, Rec. p. 1125

²⁰ Une copie de l'arrêt est disponible sur demande à HR-BXL-WELCOME-OFFICE@ec.europa.eu

²¹ Arrêt du 5 juillet 2012, *Bourges-Maunoury*, C-558/10

2. DÉTERMINATION DU DOMICILE FISCAL APRÈS LA RETRAITE

La situation du fonctionnaire retraité n'est plus régie par l'article 13 du Protocole sur les Privilèges et Immunités, mais par le droit commun.

En droit commun, le domicile fiscal d'une personne (c'est-à-dire l'endroit où cette personne est taxable sur l'ensemble de ses revenus et avoirs mondiaux) est en général déterminé par le lieu où cette personne possède le « **centre de ses intérêts** » qui correspond dans la majorité des cas au lieu de sa résidence habituelle.

Il s'agit d'une question de fait.

2.1. RÉSIDENCE « NORMALE OU HABITUELLE » - CRITÈRES EN DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE

La définition de la résidence principale ou "résidence normale" ou encore "résidence permanente" se retrouve dans plusieurs instruments de droit de l'Union :

- **Directive 83/183/EC du 28 mars 1983** relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers en provenance d'un État membre (JO L 105, p. 64), telle que modifiée par la directive 89/604/CEE du Conseil, du 23 novembre 1989 (JO L 348, p. 28).

L'article 6 se lit : « *Pour l'application de la présente directive, on entend par 'résidence normale' le lieu où une personne **demeure habituellement**, c'est-à-dire pendant **au moins 185 jours** par année civile, en raison d'attaches personnelles et professionnelles, ou dans le cas d'une personne sans attaches professionnelles, en raison d'attaches personnelles révélant des liens étroits entre elle-même et l'endroit où elle habite.*

*Toutefois, la résidence normale d'une personne dont les attaches professionnelles sont situées dans un lieu différent de celui de ses attaches personnelles, et qui, de ce fait, est amenée à **séjourner alternativement** dans des lieux différents situés dans deux ou plusieurs États membres, est censée se situer au **lieu de ses attaches personnelles**, à condition qu'elle y retourne régulièrement. Cette dernière condition n'est pas requise lorsque la personne effectue un séjour dans un État membre pour l'exécution d'une **mission d'une durée déterminée**. La fréquentation d'une université ou d'une école n'implique pas le transfert de la résidence normale".*

La Cour de justice a déjà jugé que les critères de détermination de cette notion visent tant le lien, professionnel et personnel, d'une personne avec un lieu déterminé que la durée de ce lien et qu'ils doivent, en conséquence, être examinés cumulativement (voir arrêts du 23 avril 1991, *Ryborg*, C-297/89, point 19, et du 17 juillet 2001, *Louloudakis*, C-262/99, point 51).

- Dans un arrêt du **26 avril 2007** (*Georgios Alevizons c. Ipourgos Ikonomiko*, C-392-05), la **Cour de Justice** a affiné l'interprétation de l'article 6 de la directive :

*"La résidence normale doit être considérée comme étant le lieu où l'intéressé a établi le **centre permanent de ses intérêts** (voir, par analogie, arrêts précités *Ryborg*, point 19, et *Louloudakis*, point 51). Le critère de permanence renvoie à la condition selon laquelle l'intéressé doit demeurer habituellement au lieu concerné pendant au moins 185 jours par année civile..."*

*Aux fins de déterminer la résidence normale en tant que centre permanent des intérêts de la personne concernée, tous les éléments de fait pertinents doivent être pris en considération (voir arrêt *Ryborg*, précité, point 20), à savoir, notamment, **la présence physique** de celle-ci, **celle des membres de sa famille**, **la disposition d'un lieu d'habitation**, **le lieu où sont effectivement scolarisés les enfants**, **le lieu d'exercice des activités professionnelles**, **le lieu de situation des intérêts patrimoniaux**, **celui des liens administratifs avec les autorités publiques** et les organismes sociaux, dans la mesure où lesdits éléments traduisent la volonté de cette personne de **conférer une certaine stabilité** au lieu de rattachement, en raison d'une continuité résultant d'une habitude de vie et du déroulement de rapports sociaux et professionnels normaux (arrêt *Louloudakis*, précité, point 55)".*

- **Directive 2006/126/CE** du Parlement européen et du Conseil du 20 décembre 2006 relative au permis de conduire (refonte) ²² dont l'article 12 prévoit :

*"Résidence normale - Aux fins de l'application de la présente directive, on entend par «résidence normale» le lieu où une personne demeure habituellement, c'est-à-dire pendant au moins **185 jours** par année civile, en raison d'attaches personnelles et professionnelles, ou, dans le cas d'une personne sans attaches professionnelles, en raison d'attaches personnelles révélant des liens étroits entre elle-même et l'endroit où elle demeure".*

- Le **Tribunal de la Fonction Publique** dans un **arrêt du 5 décembre 2012** a fait une intéressante analyse des éléments subjectifs et objectifs qui permettent de déterminer la «*résidence habituelle*» d'une personne ²³. L'arrêt rappelle notamment que : «*l'inscription au registre de la population de la commune du lieu d'affectation révèle normalement la volonté et l'intention de fixer le centre stable et permanent de la résidence et des intérêts en ce lieu (ordonnance du 26/9/2007, F-129/06, Salvador Roldán/Commission, point 52 ; arrêt du 20/11/2007, Kyriazis/Commission, F-120/05, point 53)* ».

2.2. CONVENTIONS BILATÉRALES

Dans le cadre de la détermination du domicile fiscal, la grande majorité des **conventions bilatérales préventives** de double imposition se réfèrent également au critère objectif des 183 jours/185 jours (la moitié de l'année + 1/3 jour(s) de résidence sur le territoire d'un des pays signataires pour déterminer l'endroit du domicile fiscal d'une personne.

Toutefois, à défaut de tout autre critère déterminant, par exemple parce que la personne réside dans deux ou plusieurs pays durant l'année sans pouvoir déterminer où elle réside le plus, le domicile fiscal sera fixé dans le pays dont la personne a la nationalité.

2.3. SPÉCIFICITÉS DES LÉGISLATIONS NATIONALES OU DES SITUATIONS INDIVIDUELLES

Certains Etats membres créent des règles particulières pour la fixation ou les effets du domicile fiscal.

- La Belgique a créé une présomption de fiscalité par l'enregistrement à la Commune de résidence. Par l'enregistrement, une personne devient un "habitant du royaume".

"Sont assujettis à l'impôt des personnes physiques les **habitants** du Royaume, c'est-à-dire les personnes physiques qui ont établi en Belgique leur **domicile** ou **siège de leur fortune**"... "Sauf preuve du contraire, sont présumés avoir établi en Belgique leur domicile ou siège de leur fortune, les personnes inscrites au **registre national des personnes physiques (art. 2 du Code des impôts)**".

- Les Pays-Bas de leur côté «*conservernt*» leurs contribuables durant 10 ans ! Même après avoir quitté le pays et établi sa résidence permanente dans un autre pays, un citoyen des Pays-Bas sera toujours considérée comme contribuable des Pays-Bas durant 10 ans.

- Plus rare sont les pays qui lient le domicile fiscal non pas à la résidence effective, mais à la nationalité de la personne. L'exemple le plus connu est celui des Etats-Unis. Tout citoyen américain et même un "*resident alien*" titulaire d'une "*green card*" restent taxables aux Etats-Unis, même s'ils vivent à l'étranger !

La référence à la nationalité se retrouve, également, dans les conventions bilatérales préventives de double imposition comme critère subsidiaire.

- Il faut rappeler également que le domicile fiscal peut être fixé dans un Etat membre, voire un pays tiers, autre que celui de la résidence habituelle d'une personne par l'effet d'une **fiction légale** :

- l'article 13 du Protocole sur les Privilèges et Immunités de l'Union européenne pour les fonctionnaires EU
- les dispositions de la Convention de Vienne pour les diplomates

²² L 403 du 30/12/2006, p. 18

²³ Aff. F-6/12, *Bourtembourg c. Commission européenne*, EU:F:2012:175.

3. TAXATION DES AUTRES SOURCES DE REVENUS

3.1. LES REVENUS PROFESSIONNELS

Les revenus professionnels sont les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toutes natures et sont constitués des « bénéfices, profits, bénéfices et profits d'une activité professionnelle antérieure, des rémunérations et pensions » recueillis par le contribuable.

Le revenu imposable est tout enrichissement qui trouve son origine dans l'exercice d'une activité professionnelle.

3.2. LES CAPITAUX ET LA FORTUNE

Certains Etats membres taxent le patrimoine, c'est-à-dire l'ensemble des avoirs nets (capitaux, biens mobiliers et biens immobiliers) d'une personne, en plus des revenus.

3.3. LES REVENUS IMMOBILIERS

Il est principe général que les impôts dus sur des revenus immobiliers sont déclarés et payés dans le pays où se trouvent les biens.

3.4. LES REVENUS MOBILIERS

Il s'agit des produits d'avoirs mobiliers à savoir les dividendes et revenus d'actions, les intérêts de placements et de comptes d'épargne, les revenus de rentes viagères, etc....

3.4.1. LES DIVIDENDES

Les dividendes sont généralement imposés à la source.

Cet impôt n'est toutefois pas libératoire et n'exonère pas le bénéficiaire de les déclarer à l'Etat membre du domicile fiscal, sans que la Cour de justice n'y voie un obstacle à la libre circulation des capitaux, lorsqu'il s'agit de personnes physiques.

- Une première affaire opposait un contribuable belge, bénéficiaire de dividendes en France, à son administration fiscale. Ni la loi belge, ni la convention franco-belge ne permet la déduction des précomptes déjà payés en France.

La Cour a toutefois jugé que :

« L'article 73 B, paragraphe 1, du traité (devenu article 56, paragraphe 1, CE) ne s'oppose pas à une législation d'un État membre qui, dans le cadre de l'impôt sur le revenu, soumet au même taux uniforme d'imposition les dividendes d'actions de sociétés établies sur le territoire dudit État et les dividendes d'actions de sociétés établies dans un autre État membre, sans prévoir de possibilité d'imputation de l'impôt prélevé par voie de retenue à la source dans cet autre État membre.

En effet, les conséquences défavorables que pourrait entraîner l'application d'un tel système d'imposition des revenus découlent de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale. Or, le droit communautaire, dans son état actuel et dans une telle situation, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté. Il appartient, par conséquent, aux États membres de prendre les mesures nécessaires pour prévenir les situations de double imposition, en utilisant, notamment, dans le cadre des conventions préventives de la double imposition, les critères de répartition suivis dans la pratique fiscale internationale" ²⁴

²⁴ CJCE, 14 novembre 2006, *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v Belgische Staat*, C-513/04 [Belgique]

- La Cour de justice a confirmé cette jurisprudence dans un **arrêt du 16 juillet 2009** ²⁵ :

« Dans la mesure où le droit communautaire, dans son état actuel et dans une situation telle que celle en cause au principal, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination des doubles impositions à l'intérieur de la Communauté européenne, l'article 56 CE ne s'oppose pas à une convention fiscale bilatérale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle les dividendes distribués par une société établie dans un État membre à un actionnaire résidant dans un autre État membre sont susceptibles d'être imposés dans les deux États membres, et qui ne prévoit pas qu'il soit posé, à la charge de l'État membre de résidence de l'actionnaire, une obligation inconditionnelle de prévenir la double imposition juridique qui en résulte ».

- Malheureusement pour le contribuable européen, la Cour a encore confirmé cette jurisprudence dans un **arrêt du 4 février 2016** ²⁶ :

« les dividendes distribués par une société établie dans un État membre à un actionnaire résidant dans un autre État membre sont susceptibles de faire l'objet d'une double imposition juridique lorsque les deux États membres choisissent d'exercer leur compétence fiscale et de soumettre lesdits dividendes à l'imposition dans le chef de l'actionnaire (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 168 et jurisprudence citée).

« ...les désavantages pouvant découler de l'exercice parallèle des compétences fiscales des différents États membres, dans la mesure où un tel exercice n'est pas discriminatoire, ne constituent pas des restrictions interdites par le traité (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 169 et jurisprudence citée).

« ... il y a lieu de relever que conformément à la jurisprudence de la Cour, dès lors que le droit de l'Union, dans son état actuel, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de l'Union européenne, la circonstance que tant l'État membre de la source des dividendes que l'État de résidence de l'actionnaire sont susceptibles d'imposer lesdits dividendes n'implique pas que l'État membre de résidence soit tenu, en vertu du droit de l'Union, de prévenir les désavantages qui pourraient découler de l'exercice de la compétence ainsi répartie par les deux États membres (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 170 et jurisprudence citée) ».

Et de conclure :

« Les articles 49 TFUE, 63 TFUE et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à la réglementation d'un État membre, telle que la réglementation en cause au principal, en vertu de laquelle, lorsqu'un résident de cet État membre, actionnaire d'une société établie dans un autre État membre, perçoit de cette société des dividendes imposés dans ces deux États membres, la double imposition n'est pas évitée, dans l'État membre de résidence de l'actionnaire, par l'attribution d'un crédit d'impôt au moins égal au montant de l'impôt versé dans l'État membre de la source de ces dividendes ».

Où sont les idéaux de « libre circulation » et d'encouragement à la « mobilité » du citoyen européen dans tout cela ?

3.4.2. LES INTÉRÊTS

La fiscalité des intérêts, elle, fait l'objet d'une harmonisation qui permet d'éviter la double imposition.

La **directive 2003/48/CE**, entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2005, a instauré un système (1) de taxation unique des intérêts par l'Etat membre où le bénéficiaire d'un compte a sa résidence permanente et (2) d'échange automatique d'information entre les Etats membres sur les revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts.

²⁵ CJCE, 16 juillet 2009, *Jacques Damseaux c. Etat belge*, C-128/08 [Belgique]

²⁶ CJUE, 4 février 2016, *Baudinet e.a. c. Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I di Torino*, C-194/15, EU:C:2016:81

L'échange d'informations est appliqué par l'ensemble des 27 Etats membres de l'Union européenne, ce qui signifie que lorsqu'un organisme financier paye des intérêts à un résident d'un autre pays de l'UE, cet organisme fournira aux autorités compétentes de son Etat les informations suivantes : identité, domicile et numéro de compte du bénéficiaire, et données (dont le montant) relatives au paiement des intérêts. Les Etats membres envoient périodiquement ces informations aux Etats de résidence fiscale des bénéficiaires.

La Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 a abrogé la directive 2003/48/CE²⁷ en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, avec effet au 1er janvier 2016 pour être « intégrée » dans la **Directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014**, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2016.

Son champ d'application a été étendu et couvre dorénavant des produits et revenus aussi divers que :

- les financiers (dépôts, titres, titres de participation, titres de créance)
 - les soldes de comptes
 - les valeurs de rachat d'assurances
 - les revenus bruts d'actifs financiers (intérêts, dividendes, obligations, etc...)
 - le produit brut total de la vente d'actifs
 - les montants bruts des intérêts versés ou crédités (compte de dépôt)
 - les « autres comptes » : montant brut versé ou crédité
 - l'identification des personnes détenant le contrôle de certaines constructions juridiques
- Etc...

4. ALERTES FISCALES – EU « BIG BROTHER »

4.1. DIRECTIVE 2010/24/EU DU 16.3.2010 (OJ L84 of 31.3.2010), concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures.

La directive organise une procédure d'assistance mutuelle standardisée entre les Etats membres pour le recouvrement de l'impôt, permettant notamment à l'Etat membre requis de prendre des mesures conservatoires ou exécutoires à charge de contribuables [personnes physiques ou morales].

Par rapport à des instruments légaux antérieurs, l'article 2 de la directive étend le champ d'application :

- a) à l'ensemble des taxes, impôts et droits quels qu'ils soient, perçus par un État membre ou pour le compte de celui-ci ou par ses subdivisions territoriales ou administratives ou pour le compte de celles-ci, y compris les autorités locales, ou pour le compte de l'Union :
...

2. Le champ d'application de la présente directive inclut également :

- a) les sanctions, amendes, redevances et majorations administratives liées aux créances pouvant faire l'objet d'une demande d'assistance mutuelle conformément au paragraphe 1, infligées par les autorités administratives chargées de la perception des taxes, impôts ou droits concernés ou des enquêtes administratives y afférentes, ou ayant été confirmées, à la demande desdites autorités administratives, par des organes administratifs ou judiciaires :
- b) les redevances perçues pour les attestations et les documents similaires délivrés dans le cadre de procédures administratives relatives aux taxes, impôts et droits :
- c) les intérêts et frais relatifs aux créances pouvant faire l'objet d'une demande d'assistance mutuelle conformément au paragraphe 1 ou aux points a) ou b) du présent paragraphe.

Cette directive est entrée en vigueur le 1er janvier 2012.

²⁷ Ce qui veut dire également que la Directive 2014/48/UE du 24 mars 2014, modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, n'a jamais été transposée ...

4.2. DIRECTIVE 2011/16/EU DU 15.2.2011 (OJ L64 of 11.3.2011), relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

Cette directive qui complétait la Directive 2010/24/EU, notamment en renforçant les échanges d'information, entrée en vigueur le 1er janvier 2014. L'article 2 de la directive étend son champ d'application « à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales ».

Aux termes de l'article 8 de la directive, l'autorité compétente de chaque État membre communique à l'autorité compétente d'un autre État membre, dans le cadre de l'échange automatique [au moins une fois par an], les informations se rapportant aux périodes imposables à compter du 1^{er} janvier 2014 dont elle dispose au sujet des personnes résidant dans cet autre État membre et qui concernent des catégories suivantes de revenu et de capital au sens de la législation nationale de l'État membre qui communique les informations:

- a) revenus professionnels ;
- b) jetons de présence (dirigeants d'entreprises) ;
- c) produits d'assurance sur la vie non couverts par d'autres actes juridiques de l'Union concernant l'échange d'informations et d'autres mesures similaires ;
- d) pensions ;
- e) propriété et revenus de biens immobiliers.

Elle aussi a été modifiée et « intégrée » dans la Directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2016.

4.3. REGLEMENT 2015/847 DU 20 MAI 2015 sur les informations accompagnant les transferts de fonds et abrogeant le règlement (CE) no 1781/2006.

Son objet est d'assurer la « pleine traçabilité des transferts de fonds tout au long de la chaîne de paiement » ! Elle renforce les obligations prudentielles des institutions financières (vérifier les informations sur le donneur d'ordre, le bénéficiaire, l'origine des fonds) sur tous transfert égal ou supérieur à ...1.000 €.

Elle est en vigueur depuis le 26 juin 2017.

4.4. JURISPRUDENCE RÉCENTE EN MATIÈRE DÉCHANGE D'INFORMATIONS

- Dans un dossier qui concernait les limites du droit d'une administration publique d'échanger des informations à caractère personnel avec une autre administration, sans en informer les personnes concernées, la Cour de Justice a jugé dans un **arrêt du 1er octobre 2015** que :

« Les articles 10, 11 et 13 de la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 24 octobre 1995, relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à des mesures nationales, telles que celles en cause au principal, qui permettent à une administration publique d'un État membre de transmettre des données personnelles à une autre administration publique et leur traitement subséquent, sans que les personnes concernées n'aient été informées de cette transmission ou de ce traitement »²⁸.

- Dans un dossier où la question était de savoir si la réglementation allemande imposant aux établissements de crédit l'obligation de communiquer à l'administration fiscale des informations relatives aux actifs de clients décédés, aux fins de la perception de l'impôt sur les successions, pouvait s'appliquer aux succursales établies dans un autre État membre (Autriche) dans lequel le secret bancaire interdit, en principe, une telle communication, la Cour de justice, dans un **arrêt du 14 avril 2016** a jugé que :

²⁸ C-201/14, *Smaranda Bara e.a. v Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, Casa Națională de Asigurări de Sănătate, Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)*, ECLI:EU:C:2015:638

« L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre qui impose aux établissements de crédit ayant leur siège social dans cet État membre de déclarer aux autorités nationales les actifs déposés ou gérés auprès de leurs succursales non indépendantes établies dans un autre État membre, en cas de décès du propriétaire de ces actifs résidant dans le premier État membre, lorsque le second État membre ne prévoit pas d'obligation de déclaration comparable et que les établissements de crédit y sont soumis à un secret bancaire protégé par des sanctions pénales »²⁹.

4.5. RÈGLEMENT (EC) N°1889/2005 – CONTRÔLE DE L'ARGENT LIQUIDE AUX FRONTIÈRES EXTÉRIEURES DE L'UNION

En vertu du règlement (CE) n° 1889/2005 du 26 octobre 2005, toute personne physique qui entre ou sort de l'Union européenne et qui dispose d'une somme d'argent égale ou supérieure à 10 000 euros doit déclarer cette somme aux autorités compétentes de l'État membre par lequel elle entre ou quitte l'Union.

L'obligation de déclarer n'est pas remplie si les informations fournies sont incorrectes ou incomplètes.

Afin de vérifier le respect de l'obligation de déclaration, les agents des autorités compétentes sont habilités, dans les conditions prévues par la législation nationale, à effectuer des contrôles sur les personnes physiques, leurs bagages et leurs moyens de transport, y compris dans les zones de transit d'un aéroport.

En cas de non-respect de l'obligation de déclaration, les espèces peuvent être retenues par décision administrative dans les conditions prévues par la législation nationale³⁰.

IV. LES SUCCESSIONS – INFLUENCE LIMITEE DU DROIT EUROPEEN

1. SITUATION AVANT LE 17/08/2015 – DROIT CIVIL ET FISCALITÉ – TOTALE AUTONOMIE DES ÉTATS MEMBRES (OU DES RÉGIONS)

Avant l'entrée en vigueur du **Règlement n° 650/2012**, il n'existait aucune disposition de droit de l'Union pour régler les conflits de loi dans les matières successorales. Le droit applicable était laissé à l'entière discrétion des États membres, certains États membres suivaient le principe selon lequel le droit est déterminé par la nationalité du défunt cependant que d'autres appliquaient le droit du pays où vivait le défunt, voire ses héritiers.

Tout d'abord, deux ou plusieurs lois entraînent en concours pour régler la succession :

- Les meubles, (c'est-à-dire les comptes en banque, titre et autres valeurs mobilières, y compris les parts d'une société civile immobilière) sont régis par la loi du dernier domicile du défunt.
- Les immeubles (c'est-à-dire maisons, appartements, terrains) suivent la loi de la situation du pays où ils se trouvent (lex rei sitae).

Ce système, dit « scissionniste », était appliqué dans plusieurs États membres, notamment en Belgique, France, Irlande, Royaume-Uni, Chypre et Malte. Dans d'autres États, la dévolution successorale est soumise à une loi unique. Dans les systèmes, dits « unitaires », le rattachement était soit la nationalité du défunt, soit l'État du dernier domicile du défunt ou encore la résidence habituelle.

²⁹ C-522/14, *Sparkasse Allgäu v Finanzamt Kempten*, ECLI:EU:C:2016:253

³⁰ See CJEU, 16 July 2015, Robert Michal Chmielewski / Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága, C-255/14, EU:C:2015:475 ; CJEU, 4 May 2017, Oussama El Dakkak, *Intercontinental SARL c. Administration des douanes et droits indirects*, C-17/16, EU:C:2017:341

Cela dit, le droit successoral diffère et continuera à différer d'un État membre à l'autre, tant pour ce qui est de la définition des héritiers (dévolution) que pour ce qui est de la détermination de leur part du patrimoine ou des taux d'imposition applicables aux successions. Cette question restera extrêmement volatile dans la mesure où les États membres modifient très souvent leur droit successoral.

De plus, certains États membres ont renoncé à leurs compétences au profit des régions. C'est le cas notamment de la Belgique et de l'Espagne.

Tant le règlement (CE) n° 593/2008 du 17 juin 2008 ("Rome I")³¹ que règlement (CE) n° 864/2007 du 11 juillet 2007 ("Rome II")³² excluent expressément les testaments et les successions de leur champ d'application.

Il n'y a pas de registre européen des testaments. Un système uniforme de registres nationaux centralisés des testaments (qui supposerait par exemple que tous les États membres ratifient le traité de Bâle du 16 mai 1972) permettrait pourtant d'accéder plus facilement aux testaments existants en cas de succession internationale.

Jusqu'au 17/08/2015, les jugements et arrêts prononcés dans un État membre pouvaient ne pas être reconnus et appliqués dans un autre étant donné que le Règlement (UE) n° 1215/2012 du 12 décembre 2012 relatif à la juridiction et à la reconnaissance et à l'exécution des jugements en matière civile et commerciale ("Bruxelles Ibis")³³ ne s'applique pas aux droits afférents aux biens relevant d'une relation matrimoniale, aux testaments et à la succession.

La situation était chaotique (pour de plus amples informations, voir le Livre vert de la Commission de 2005 sur la succession et les testaments, COM/2005/0065 final³⁴, l'étude réalisée en 2010 par *Copenhagen Economics* « *On inheritance taxes in EU Member states and possible mechanism to resolve problems of double taxation* » ainsi que le rapport du Parlement européen de 2006 sur la succession et les testaments)³⁵.

2. LOI APPLICABLE AUX SUCCESSIONS – RÈGLEMENT(UE) N°650/2012 APPLICABLE DEPUIS LE 17/08/2015 – DROIT CIVIL UNIQUEMENT

2.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

Le **Règlement (UE) N° 650/2012 du 4 juillet 2012** relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen³⁶ devrait, dans les années à venir, contribuer à régler certains des problèmes. **Il est entré en vigueur le 17 août 2015.**

Le règlement n'harmonise pas les règles de droit civil applicables aux successions, il ne fait qu'en coordonner certains aspects.

Le Règlement prévoit une unification et une simplification des aspects civils des liés aux successions :

- 1) une seule loi régit dorénavant toutes les questions de droit civil relatives à une succession internationale, s'appliquant aussi bien aux meubles qu'aux immeubles où qu'ils soient situés et cette loi peut être la loi d'un Etat tiers (principe de l'application universelle) ;
- 2) une seule juridiction ou autorité est dorénavant compétente pour régler l'ensemble de la succession ;
- 3) ses décisions sont reconnues dans les autres Etats membres ;

³¹ JO L 177 du 4.7.2008, p. 6.

³² JO L 199 du 31.7.2007, p. 40.

³³ JO L 351 du 31.12.2012, p. 1.

³⁴ Non publié au Journal officiel, mais peut être trouvé sous <http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/l16017.htm>

³⁵ http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/pr/614/614735/614735en.pdf;
<http://www.europarl.europa.eu/oeil/file.jsp?id=5262052>

³⁶ JO L 201 du 27/7/2012, p.107

- 4) par défaut, la loi successorale applicable est soit celle de la résidence habituelle du défunt au moment de son décès
- 5) soit par choix, la loi nationale que le défunt avait au jour de son choix ou au jour de sa mort, choisie volontairement par lui de son vivant et par testament
- 6) un certificat successoral européen de 34 pages ³⁷ (CSE) est créé qui constitue la preuve de la qualité d'héritier et doit être reconnu de plein droit dans tous les Etats membres de l'UE.

Ainsi que souligné, le Règlement ne concerne que la loi applicable à la dévolution. Il exclut expressément de son champ d'application des matières aussi essentielles que :

- **les matières fiscales qui restent de la compétence exclusive des Etats membres**
 - **l'état des personnes physiques**
 - **les relations de famille et les relations réputées avoir des effets comparables en vertu de la loi applicable;**
 - la capacité juridique des personnes physiques,
 - les questions liées aux régimes matrimoniaux et aux régimes patrimoniaux relatifs aux relations qui, selon la loi qui leur est applicable, sont réputées avoir des effets comparables au mariage;
 - les droits et biens créés ou transférés autrement que par succession, par exemple au moyen de libéralités, de la propriété conjointe avec réversibilité au profit du survivant, de plans de retraite, de contrats d'assurance et d'arrangements analogues,
 - la nature des droits réels (usufruit, nue-propriété, emphytéose, usage, etc...)
- Etc...

Ainsi que l'indiquait le Commissaire Barrot, aucune révolution ne devait être donc être attendue, puisqu'il n'y a pas de modification sur la substance et que l'on s'est contenté de chercher à éviter les conflits de lois et la confusion quant au droit applicable. Le règlement ne règle pas tout, loin s'en faut. Surtout les Etats membres conservent jalousement leurs compétences fiscales. Or, la fiscalité est un élément essentiel de toute planification successorale.

Le point 3.3. de l'exposé des motifs rappelle clairement qu'il n'harmonisera ni le droit successoral, ni le droit des biens des Etats membres, qu'il n'affectera pas non plus la fiscalité de l'héritage des Etats membres. « *En conséquence, les successions internationales pourront toujours donner lieu à des incohérences entre les régimes nationaux d'imposition et il peut en résulter des doubles impositions ou des discriminations.* »

Enfin, il faut relever que le Danemark, le Royaume-Uni et l'Irlande ne participent pas à l'adoption du règlement.

2.2. LA COUR DE JUSTICE – L'INTERPRÉTATION ET L'APPLICATION DU REGLEMENT N° 650/2012

Le Règlement va sans aucun doute donner lieu à une importante jurisprudence tant sur son interprétation que sur son application.

1. Arrêt du 12 octobre 2017, *Aleksandra Kubicka en présence de Przemysława Bac, agissant en qualité de notaire*, C-218/16 ³⁸

Mme Kubicka, ressortissante polonaise résidant à Francfort-sur-l'Oder (Allemagne), est mariée avec un ressortissant allemand. De cette union sont nés deux enfants, encore mineurs. Les époux sont copropriétaires pour moitié chacun d'une de la maison familiale. Afin d'établir son testament sous le droit polonais, Mme Kubicka s'est adressée à un notaire exerçant à Stubice (Pologne).

³⁷ **Commission Implementing Regulation (EU) No 1329/2014 of 9 December 2014** establishing the Forms referred to in Regulation (EU) No 650/2012 of the European Parliament and of the Council on jurisdiction, applicable law, recognition and enforcement of decisions and acceptance and enforcement of authentic instruments in matters of succession and on the creation of a European Certificate of Succession [O.J. L 359 of 16.12.2014, p. 30

³⁸ EU:C:2017:755

Le code civil polonais connaît deux formes de legs. D'une part le « leg par revendication » par lequel le testateur peut décider, par voie de testament notarié, qu'une personne désignée acquiert l'objet d'un legs au moment de l'ouverture de la succession. L'objet d'un tel leg peut notamment consister en une quote-part de propriété sur un immeuble, laquelle constitue un droit patrimonial cessible. D'autre part, le « leg par condamnation », dans lequel le testateur peut choisir toute forme testamentaire licite, y compris le testament olographe. Pour ce type de legs, l'héritier a l'obligation de transférer le droit sur le bien au légataire, ce dernier pouvant également exiger de l'héritier l'exécution du legs.

Mme Kubicka souhaite insérer dans son testament un leg « par revendication », permis par le droit polonais, en faveur de son mari, portant sur la quote-part dont elle est propriétaire dans l'immeuble commun. Pour le surplus des biens composant son patrimoine successoral, elle souhaite conserver l'ordre successoral légal en vertu duquel son époux et ses enfants héritent à parts égales. Elle a expressément exclu l'utilisation du leg ordinaire (legs « par condamnation ») dans la mesure où celui-ci entraînerait des difficultés liées à la représentation de ses enfants mineurs, qui ont vocation successorale, ainsi que des coûts supplémentaires.

Le clerc de notaire a refusé de dresser un testament comportant le leg « par revendication » souhaité par Mme Kubicka, au motif que l'établissement d'un testament comportant un tel leg est contraire à la législation et à la jurisprudence allemandes relatives aux droits réels et au registre foncier, dont il conviendrait de tenir compte en vertu de l'article 1er, paragraphe 2, sous k) et l), ainsi que de l'article 31 du règlement n° 650/2012, et qu'un tel acte est, par conséquent, illicite.

La Cour n'a pas suivi ce raisonnement et a jugé que : *L'article 1er, paragraphe 2, sous k) et l), ainsi que l'article 31 du règlement (UE) n° 650/2012 du Parlement européen et du Conseil, du 4 juillet 2012, ..., doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent au refus de la reconnaissance, par une autorité d'un État membre, des effets réels du leg « par revendication », connu par le droit applicable à la succession, pour lequel un testateur a opté conformément à l'article 22, paragraphe 1, de ce règlement, dès lors que ce refus repose sur le motif que ce leg porte sur le droit de propriété d'un immeuble situé dans cet État membre, dont la législation ne connaît pas l'institution du leg avec effet réel direct à la date d'ouverture de la succession.*

2. Arrêt du 1^{er} mars 2018, Doris Margret Lisette Mahnkopf, C-558/16 ³⁹

D'une part, le Code civil allemand prévoit que lorsque le régime matrimonial prend fin par le décès d'un des époux, la répartition des acquêts se fait par majoration de la part légale du conjoint survivant à raison d'un quart de l'héritage.

Le même Code civil allemand prévoit, d'autre part, que lorsqu'il entre en concurrence avec des parents en ligne directe, le conjoint survivant a droit, en sa qualité d'héritier légal, à un quart de l'héritage...

M. Mahnkopf est décédé le 29 août 2015. Au jour de son décès, il était marié à Mme Mahnkopf. Les deux époux, qui possédaient la nationalité allemande, avaient leur résidence habituelle à Berlin. Le défunt, qui n'avait pas pris de disposition à cause de mort, avait pour seuls héritiers son épouse et le fils unique du couple.

Les époux étaient soumis au régime légal de la communauté réduite aux acquêts et n'avaient pas conclu de contrat de mariage. Outre les actifs que possédait le défunt en Allemagne, l'héritage comporte également la copropriété pour moitié d'un bien immobilier situé en Suède.

À la demande de Mme Mahnkopf, la juridiction compétente pour régler la succession de M. Mahnkopf, a délivré un certificat de succession national aux termes duquel l'épouse survivante et le descendant héritaient chacun pour moitié des biens du défunt en application de la dévolution légale prévue par le droit allemand. La part successorale attribuée à l'épouse résulte de l'application du Code civil aux termes duquel la part légale du conjoint survivant, qui est d'un quart, est majorée d'un quart supplémentaire lorsque les époux vivaient sous le régime matrimonial de la communauté réduite aux acquêts.

Mme Mahnkopf a également demandé à un notaire de lui délivrer, en application du règlement n° 650/2012, un certificat successoral européen la désignant ainsi que son fils cohéritiers, chacun pour une moitié de l'héritage conformément à la règle nationale de la dévolution légale.

³⁹ EU:C:2018:138

Elle souhaitait utiliser ce certificat pour faire transcrire leur droit de propriété sur le bien immobilier situé en Suède. Le notaire a transmis la demande au tribunal de district qui l'a rejetée au motif que la part attribuée à l'épouse du défunt reposait en ce qui concerne un quart de la succession du défunt sur un régime successoral, mais en ce qui concerne l'autre quart de la succession du défunt sur le régime matrimonial et non successoral, lequel ne relèverait pas du champ d'application du règlement no 650/2012.

Ici encore, la Cour n'a pas suivi ce raisonnement et a jugé que : « *L'article 1er, paragraphe 1, du règlement (UE) no 650/2012 du Parlement européen et du Conseil, du 4 juillet 2012, relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen, doit être interprété en ce sens que relève du champ d'application dudit règlement une disposition nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit, lors du décès de l'un des époux, une répartition des acquêts forfaitaire par majoration de la part successorale du conjoint survivant* ».

3. Arrêt du 21 juin 2018, Vincent Pierre Oberle ⁴⁰

Au jour de son décès, M. Adrien Théodore Oberle, de nationalité française, avait sa résidence habituelle en France. Le défunt a laissé deux fils, Vincent Pierre («M. Oberle») et son frère. Son épouse est décédée. Le défunt possédait des immeubles situés en France et en Allemagne.

À la demande de M. Oberle, un tribunal d'instance français a délivré un certificat de succession national indiquant que M. Oberle et son frère héritaient chacun de la moitié de ce patrimoine. Ensuite, M. Oberle demanda à l'Amtsgericht Schöneberg (tribunal local allemand) la délivrance d'un certificat de succession limité à la partie de la succession située en Allemagne, indiquant que, conformément au droit français, lui et son frère avaient chacun hérité de la moitié des biens du défunt.

L'Amtsgericht Schöneberg s'est déclaré incompétent pour statuer sur cette demande aux termes de l'article 4 du règlement n° 650/2012, les juridictions de l'État membre dans lequel le défunt avait sa dernière résidence habituelle étant compétentes pour statuer sur la succession dans son ensemble. Cette décision était conforme au règlement. Étonnamment, M. Oberle a fait appel de la décision. La juridiction d'appel a interrogé la Cour de justice qui a jugé que : « *L'article 4 du règlement (UE) no 650/2012 du Parlement européen et du Conseil, du 4 juillet 2012, relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que, bien que le défunt n'avait pas, au moment de son décès, sa résidence habituelle dans cet État membre, les juridictions de ce dernier demeurent compétentes pour la délivrance des certificats successoraux nationaux, dans le cadre d'une succession ayant une incidence transfrontalière, lorsque des biens successoraux sont situés sur le territoire dudit État membre ou si le défunt avait la nationalité du même État membre.* »

4. Arrêt du 19 janvier 2019, Klaus Brisch ⁴¹

Mme Trenk, une ressortissante allemande, dont la dernière résidence habituelle était à Cologne. Son mari, ses parents et son frère l'ont précédée dans la tombe. Elle n'a pas eu d'enfant. Au moment de son décès, elle possédait des biens situés en Allemagne, en Italie et en Suisse. Par testament devant notaire, elle a désigné comme seule héritière la Congregazione Benedettina Sublacenze, établie à Rome (Italie), et a désigné comme exécutant M. Brisch.

Le règlement n° 650/2012 prévoit que « le demandeur peut utiliser le formulaire établi conformément à la procédure consultative visée à l'article 81 pour présenter une demande de certificat de succession ».

Conformément à l'article 65, paragraphe 1, du règlement n° 650/2012, M. Brisch a demandé à l'Amtsgericht Köln d'obtenir un certificat européen de succession pour le patrimoine du défunt situé en Italie, mais n'a pas utilisé le formulaire IV de l'annexe 4 du règlement d'exécution. 1329/2014 (« formulaire IV »).

⁴⁰ C-20/17, EU:C:2018:485

⁴¹ C-102/18, EU:C:2019:34

L'Amtsgericht Köln a demandé à M. Brisch d'utiliser le formulaire IV et de l'inclure dans sa demande de certificat. M. Brisch a refusé d'accéder à cette demande et a affirmé qu'il était libre - mais pas obligé - d'utiliser ce formulaire. Le tribunal rejeta la demande de certificat au motif que M. Brisch n'avait pas utilisé le formulaire IV et que, par conséquent, la demande n'avait pas été déposée dans les formes prescrites. M. Brisch a interjeté appel et la juridiction d'appel a interrogé la Cour de justice qui a jugé que : « *L'article 65, paragraphe 2, du règlement (UE) no 650/2012 du Parlement européen et du Conseil, du 4 juillet 2012, relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen, et l'article 1er, paragraphe 4, du règlement d'exécution (UE) no 1329/2014 de la Commission, du 9 décembre 2014, établissant les formulaires mentionnés dans le règlement no 650/2012, doivent être interprétés en ce sens que, pour la demande d'un certificat successoral européen, au sens de l'article 65, paragraphe 2, du règlement no 650/2012, l'utilisation du formulaire IV, figurant à l'annexe 4 du règlement d'exécution no 1329/2014, est facultative.* »

5. Arrêt du 23 mai 2019, WB & Przemyslaw, notary⁴²

Dans certains États membres, le terme « juridiction » couvre non seulement les tribunaux au sens usuel du terme, exerçant des fonctions judiciaires, mais également les notaires ou les greffes qui, dans certaines matières relatives aux successions, exercent des fonctions judiciaires comme des tribunaux.

Les notaires et les professionnels du droit, dans certains États membres, exercent également des fonctions judiciaires en matière de successions, par délégation de pouvoir d'un tribunal.

Toutefois, la Cour de justice a jugé qu'un notaire qui rédige un acte de certification de succession à la demande unanime de toutes les parties à la procédure engagée par le notaire n'a pas la qualité de juridiction (dans le sens de « tribunal ») et, partant, un tel acte ne constitue pas une "décision" [au sens d'un jugement] mais constitue un "acte authentique" régi par la législation applicable aux actes authentiques.

3. MARIAGE ET PARTENARIATS ENREGISTRÉS – RÈGLEMENTS 2016/1103 ET 2016/1104

Les 27 États membres reconnaissent tous l'institution juridique du mariage. Dans 13 États membres, le **mariage** est ouvert aux couples homosexuels (Autriche, Allemagne, Belgique, Danemark, Espagne, Finlande, France, Irlande, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Portugal, Suède).

Dans 20 États membres (Autriche, Allemagne, Belgique, Croatie, Chypre, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, République tchèque, Slovaquie et Suède), des **partenariats enregistrés** sont autorisés, y compris pour les couples homosexuels.

Ont été recensés dans l'Union plus de 16 millions de couples internationaux.

L'Union européenne a posé les premiers jalons vers la simplification des règles de compétence pour la gestion des biens des couples internationaux en cas de divorce, de séparation ou de décès.

Dans ce contexte, deux règlements ont été adoptés :

- **RÈGLEMENT (UE) 2016/1103 DU CONSEIL du 24 juin 2016** mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière de **régimes matrimoniaux** (OJ L 183, 08/07/2016, p. 1)
- **RÈGLEMENT (UE) 2016/1104 DU CONSEIL du 24 juin 2016** mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière de **d'effets patrimoniaux des partenariats enregistrés** (OJ L 183, 08/07/2016, p. 30)

⁴² C-658/17, EU:C:2019:444

Ces règlements précisent les règles applicables aux régimes patrimoniaux des couples internationaux ayant conclu un mariage ou un partenariat enregistré.

Ils s'appliquent depuis le 29 janvier 2019, l'un pour les couples mariés (une fois le droit national précisé dans un contrat de mariage, il s'applique désormais à l'ensemble des biens du couple, où qu'ils soient situés), l'autre pour les couples unis par un partenariat enregistré.

Ils visent à :

- mettre fin à l'engagement de procédures concurrentes dans plusieurs États membres, au sujet par exemple de biens ou de comptes bancaires ;
- déterminer la juridiction nationale ayant compétence pour aider les couples à gérer leurs biens ou à les partager en cas de divorce, de séparation ou de décès ;
- déterminer le droit national applicable lorsque les lois de plusieurs pays peuvent potentiellement s'appliquer à l'affaire en cause;
- faciliter la reconnaissance et l'exécution, dans un État membre, d'une décision de justice en matière patrimoniale rendue dans un autre État membre.

Les règlements ne modifient pas la substance des législations nationales régissant le mariage ou les partenariats enregistrés.

Les règlements ont été adoptés dans le cadre de la coopération renforcée [article 328 (1) TFUE]. Seuls 18 États membres les appliquent : l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, la Bulgarie, la Croatie, Chypre, l'Espagne, la Finlande, la France, la Grèce, l'Italie, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, le Portugal, la Slovaquie, la Suède et la Tchéquie.

Ces 18 États membres comptent pour 70 % de la population de l'UE et représentent la majorité des couples internationaux qui vivent dans l'Union européenne.

Les autres États membres continueront à appliquer leur droit national (y compris les règles de droit international privé) aux situations transnationales ayant trait aux régimes matrimoniaux et aux conséquences patrimoniales des partenariats enregistrés.

Ces règlements ont une influence sur la détermination et le contenu de la masse successorale en cas de décès d'un conjoint ou d'un partenaire.

En effet, un régime matrimonial peut aller de la « séparation pure et simple » (la succession du défunt = 100% de son patrimoine) à la « communauté universelle » (la succession du défunt = 50% du patrimoine commun).

Voir :

- [Regulation applying to matrimonial property matters](#)

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1103&from=EN>

- [Regulation applying to property consequences of registered partnerships](#)

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1104&from=EN>

https://ec.europa.eu/info/policies/justice-and-fundamental-rights/civil-justice/family-law/property-international-couples-marriages-and-registered-partnerships_en

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/190129_international_couples_factsheet.pdf

4. DROITS DE SUCCESSION – FISCALITÉ - LES ÉTATS MEMBRES TOLÈRENT LES IMPOSITIONS MULTIPLES D'UN MÊME PATRIMOINE

3.1. Il existe peu de conventions bilatérales préventives de double imposition en matière de droits de succession entre les Etats membres, ce qui engendre bien souvent des doubles, voire triples, impositions à charge des héritiers.

Un patrimoine « mondial » sera taxé par l'Etat membre de la résidence habituelle du défunt, mais pourra l'être également dans l'Etat membre de la résidence des héritiers, en même temps que les immeubles seront toujours taxés dans l'Etat membre où ils sont situés...

C'est pour éviter de tels cas de figure que certaines conventions préventives de double imposition ont parfois été établies. A ce jour, toutefois, en ce qui concerne la Belgique, seules deux conventions de ce type ont été conclues, l'une avec la Suède en 1956, l'autre avec la France en 1959.

Certains Etats membres, même en l'absence de toute convention, pratiquent parfois une "auto-limitation" sans texte en décidant de ne pas imposer une seconde fois un élément de patrimoine déjà imposé aux droits de succession dans un autre Etat membre ⁴³.

3.2. D'autre part, rappelons que la Cour de justice (ci-après CJUE) ne remet pas en question le droit des Etats membres d'exercer leur compétence exclusive en matière de successions, surtout au niveau de leur pouvoir de taxation.

Dans une affaire qui impliquait le « *long arm* » de la législation néerlandaise, la CJCE a considéré, dans un arrêt du **23 février 2006** que :

« L'article 56 [CE] doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle la succession d'un ressortissant de cet État membre, qui est décédé dans les dix années après avoir transféré à l'étranger le domicile qu'il avait dans ledit État membre, est imposée comme si ce ressortissant était resté domicilié dans ce même État, tout en bénéficiant d'un dégrèvement des droits de succession prélevés par d'autres États » ⁴⁴

Dans une autre affaire qui concernait une disposition du droit allemand des successions, qui interdisait que les taxes payées par un héritier dans un Etat membre, soient créditées sur les taxes payées dans l'Etat membre dans lequel le défunt avait sa résidence au moment du décès, la Cour a décidé **12 février 2009** que :

« Les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui, en ce qui concerne le calcul des droits de succession dus par un héritier résident de cet État membre sur des créances en capital détenues sur une institution financière située dans un autre État membre, ne prévoit pas, lorsque la personne dont la succession est ouverte résidait, à la date de son décès, dans le premier État membre, l'imputation sur les droits de succession dus dans celui-ci des droits de succession acquittés dans l'autre État membre » ⁴⁵

La Cour de justice a confirmé sa position dans un arrêt plus récent du **30 juin 2016**⁴⁶ en jugeant que :

« L'article 63, paragraphe 1, et l'article 65 TFUE ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit, en cas de succession au bénéfice de personnes appartenant à une classe d'imposition déterminée, une réduction des droits de succession lorsque la succession comporte un patrimoine qui, au cours des dix ans ayant précédé celle-ci, a déjà fait l'objet d'une transmission successorale, à la condition que cette dernière ait donné lieu à la perception de droits de succession dans cet État membre ».

⁴³ C'est le cas notamment des Pays-Bas.

⁴⁴ C-513/03, *Heirs of M.E.A. van Hilten-van der Heijden v Inspecteur van de belastingdienst /Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, [Pays-Bas]

⁴⁵ C-67/08, *Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren*, [Allemagne]

⁴⁶ C-123/15, *Max-Heinz Feilen v Finanzamt Fulda*, EU:C:2016:496, [Allemagne]

Dans l'état actuel du droit de l'Union, les Etats membres ne sont pas obligés d'accorder des abattements en raison de droits de succession déjà réglés dans d'autres Etats membres sur les mêmes éléments de patrimoine.

5. RECOMMANDATIONS DE LA COMMISSION EUROPÉENNE DU 15/12/2011.

Dans l'Acte pour le marché unique⁴⁷ et le rapport sur la citoyenneté de l'Union européenne⁴⁸, la Commission a mis en évidence de nombreux obstacles juridiques et pratiques de nature à dissuader les citoyens d'exercer effectivement ces droits au sein de l'Union et a proposé des actions dans toute une série de domaines pour rendre les droits des citoyens de l'UE pleinement effectifs.

La fiscalité figure au nombre de ces domaines. Dans sa communication du 20 décembre 2010 intitulée «Lever les obstacles fiscaux transfrontaliers pour les citoyens de l'Union européenne»⁴⁹, la Commission a examiné les problèmes fiscaux les plus pressants auxquels les citoyens sont confrontés lorsqu'ils mènent des activités transfrontalières au sein de l'Union européenne et esquissé des solutions à ces problèmes.

Les successions transfrontalières font partie des domaines problématiques recensés.

Les problèmes ont essentiellement trait à la double imposition et au traitement fiscal discriminatoire.

L'instantané des préoccupations des citoyens et des entreprises sur le marché intérieur, publié en août 2011, a confirmé que les droits de succession figurent parmi les vingt problèmes les plus importants rencontrés par les citoyens et les entreprises en situation transfrontalière.

Dans sa Communication du 15 décembre 2011 "**Lever les obstacles transfrontaliers liés aux droits de succession au sein de l'Union**"⁵⁰, la Commission rappelle que les citoyens de l'Union européenne sont de plus en plus nombreux à se rendre au cours de leur existence dans un pays de l'Union autre que le leur, afin d'y vivre, d'y étudier, d'y travailler ou d'y prendre leur retraite.

Ainsi, le nombre de citoyens de l'UE-27 résidant dans un État membre autre que leur État d'origine atteignait plus de 19,3 millions en 2016⁵¹, ce qui représente une augmentation de plus de 10 millions par rapport à 2005. Par ailleurs, la propriété immobilière transfrontalière dans l'UE a augmenté de près de 50% entre 2002 et 2010 et qu'il existe également une tendance à la hausse très nette pour les investissements de portefeuille transfrontaliers.

Ces statistiques laissent entrevoir une hausse probable des successions transfrontalières à l'avenir et, partant, une multiplication des problèmes liés aux droits de succession.

Il faut surtout relever que si la double imposition peut toucher durement les citoyens individuellement, les recettes provenant des droits de succession transfrontaliers et nationaux ne représentent qu'une part très faible (moins de 0,5 %) du total des recettes fiscales dans les États membres de l'UE.

Il est clair que les seuls cas transfrontaliers représentent une part bien plus faible encore.

Les droits de succession ne contribuent donc pas significativement au budget des États membres, mais par contre leur caractère dissuasif peut inciter de simples citoyens, pas nécessairement des grandes fortunes, à se déplacer vers des cieux plus cléments à l'égard de leurs héritiers...

⁴⁷ COM(2010) 206

⁴⁸ COM(2010) 603

⁴⁹ COM(2010) 769

⁵⁰ COM(2011) 864 Final,

⁵¹ http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Migration_and_migrant_population_statistics

6. RAPPORT DU GROUPE D'EXPERTS - 2015⁵² ⁵³

Aucune réponse efficace n'a été donnée par les États membres à la recommandation de 2011.

Les droits de successions sont toujours prélevés en référence à un grand nombre de critères, y compris la résidence, la résidence présumée, le domicile et la localisation de la propriété. Les personnes qui ont déménagé leur résidence dans l'UE, de manière permanente ou temporaire, sont affectées.

Il en va de même pour ceux qui ont acheté des biens ou investi à travers les frontières de l'UE.

De plus en plus de personnes réalisent maintenant que des taxes multiples peuvent naître simplement parce que leurs enfants ont déménagé au sein de l'UE pour chercher un emploi ou poursuivre leurs études.

Lorsque les enfants héritent de leur famille, le pays du défunt, le pays de résidence des enfants et le(s) pays où sont situés des biens peuvent tous réclamer l'impôt. Cette situation constitue clairement un obstacle à la libre circulation des citoyens et du capital.

La Commission a, de manière constante, attire l'attention sur le problème de la double taxation, dans le contexte des petits et moyennes entreprise et cela depuis 1994⁵⁴.

Mais aujourd'hui, ce sont également les citoyens qui s'en trouve affectés comme la Recommandation de 2011 [« Lever les obstacles transfrontaliers liés aux droits de succession au sein de l'Union »] l'a mis en lumière⁵⁵.

Le Groupe d'experts propose une solution simple : «une succession – une taxation »

Les experts recommandent une solution qui identifie un seul système d'imposition sur une succession, suivant une approche comparable à celle adoptée en matière de sécurité sociale⁵⁶.

Les moyens d'identification du système fiscal peuvent être basés sur la résidence habituelle qui est un concept précédemment déjà utilisé dans le droit de l'UE.

Cette approche ne portera pas atteinte au pouvoir des États membres ou des régions de déterminer la nature du système fiscal qu'ils imposent.

Il retirera toutefois aux particuliers le fardeau de l'impôt double ou multiple et le spectre de l'expropriation.

Jusqu'à présent, de même que la Commission, les experts semblent prêcher dans le désert tandis que les États membres privilégient leurs propres intérêts et considèrent la libre circulation des citoyens comme un vœu pieux.

7. LE NON-DROIT DE L'UNION – LA COUR DE JUSTICE UNIQUE RECOURS ET SECOURS DU CITOYEN !

La Cour de justice continue de sanctionner les incohérences entre l'impôt sur les successions et les libertés fondamentales lorsqu'elles révèlent des discriminations.

⁵² <http://bookshop.europa.eu/en/ways-to-tackle-cross-border-tax-obstacles-facing-individuals-within-the-eu-pbKP0115918/>

⁵³ <http://bookshop.europa.eu/en/ways-to-tackle-inheritance-cross-border-tax-obstacles-facing-individuals-within-the-eu-pbKP0415905/?CatalogCategoryID=dnkKABstlNQAAAEjLpEY4e5L>

⁵⁴ Communication from the Commission on the Transfer of Businesses: Actions in Favour of small and medium-sized enterprises (SMEs) (OJ C 204/1 23.7.1994).

⁵⁵ Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances (2011/856/EU: OJ L366/81 20.12.11).

⁵⁶ The 'unicity of social security regime' principle for workers under Regulation n° 883/2004

Cependant, il existe de nombreux problèmes que la Cour ne peut résoudre parce qu'ils découlent de l'existence de deux ou plusieurs systèmes d'impôt successoral plutôt que d'un seul système discriminatoire.

Une jurisprudence récente mais constante de la Cour de justice a commencé à condamner tout traitement discriminatoire ou préjudiciable aux citoyens :

1. Dans une première affaire rendue en **2003** sur la législation néerlandaise, la Cour a établi que :

« Le droit communautaire s'oppose à une réglementation nationale concernant le calcul du montant de l'impôt exigible en cas d'acquisition par succession d'un bien immobilier sis dans l'État membre concerné selon laquelle, pour estimer la valeur de ce bien, l'obligation inconditionnelle qui incombait au détenteur du droit réel de délivrer celui-ci à une autre personne, qui a la propriété économique dudit bien, peut être prise en compte si, à la date de son décès, il résidait dans cet État, alors qu'elle ne peut pas l'être s'il résidait dans un autre État membre » ⁵⁷

La Cour a donc confirmé l'interdiction de toute discrimination de la part des États membres sur base du critère de la résidence. Dans ses jugements suivants, la Cour maintiendra cette position.

2. Dans un arrêt du **18 janvier 2007** ⁵⁸, la Cour a sanctionné la Suède dont la législation prévoyait qu'en cas de vente d'un immeuble, le vendeur pouvait échapper à l'impôt sur la plus-value à la condition de réinvestir le produit de la vente dans une habitation située... en Suède.

« En ayant adopté et en maintenant en vigueur des dispositions fiscales, telles que celles du chapitre 47 de la loi relative à l'impôt sur le revenu (1999 :1229) [inkomstskattelagen (1999 :1229)], qui subordonnent le bénéfice du report d'imposition de la plus-value issue de la cession d'un immeuble résidentiel privé ou Allemagne un droit d'habitation portant sur un immeuble coopératif privé à la condition que la résidence nouvellement acquise se trouve également sur le territoire suédois, le Royaume de Suède a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18 CE, 39 CE et 43 CE ainsi que 28 et 31 de l'accord sur l'Espace économique Européen »,

3. Elle a sanctionné une loi portugaise discriminatoire dans un arrêt rendu en **2007**, la Cour rappelant que :

« L'article 56 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause dans le litige au principal, qui soumet les plus-values résultant de la cession d'un bien immeuble situé dans un État membre, en l'occurrence le Allemagne, lorsque cette cession est effectuée par un résident d'un autre État membre, à une charge fiscale supérieure à celle qui serait appliquée pour ce même type d'opération aux plus-values réalisées par un résident de l'État dans lequel est situé ce bien immeuble » ⁵⁹.

4. La Cour a également eu l'occasion de sanctionner une disposition régionale belge discriminatoire en jugeant que :

« Une réglementation fiscale en matière de droits de succession imposant comme condition de l'exonération de ces droits, prévue pour les entreprises familiales, l'emploi d'un certain nombre de travailleurs dans une région de l'État membre concerné, affecte de manière prépondérante la liberté d'établissement et relève du champ d'application de l'article 43 CE. À supposer qu'une telle mesure nationale ait des effets restrictifs sur la libre circulation des capitaux, de tels effets seraient à considérer comme la conséquence inéluctable d'une éventuelle entrave à la liberté d'établissement et ne justifient pas un examen de ladite mesure au regard des articles 56 CE à 58 CE. (...) » ⁶⁰

⁵⁷ CJCE, 11 décembre 2003, *The heirs of H. Barbier and Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren /Ondernemingen buitenland te Heerlen*, C-364/01 [Pays-Bas]

⁵⁸ CJUE, 18 janvier 2007, C-104/06

⁵⁹ CJCE, 11 octobre 2007, *Erika Waltraud Ilse Hollmann v Fazenda Pública, Ministério Público*, C-443/06 [Portugal]

⁶⁰ CJCE, 25 octobre 2007, *Maria Geurts, Dennis Vogten v Administratie van de BTW, registratie en domeinen, Belgische Staat*, C-464/05 [Belgique]

5. En raison d'un traitement discriminatoire dans le calcul de la valeur de biens fonciers situé à l'étranger, l'Allemagne a été sanctionnée dans un arrêt du **18 janvier 2008** que :

« L'article 73 B, paragraphe 1, du traité (devenu article 56, paragraphe 1, CE), lu en combinaison avec l'article 73 D du traité (devenu article 58 CE), doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui, aux fins du calcul de l'impôt sur une succession se composant de biens situés sur le territoire dudit État et d'un bien agricole et forestier situé dans un autre État membre,

- prévoit que le bien situé dans cet autre État membre est pris en considération à hauteur de sa valeur vénale, alors qu'un bien identique situé sur le territoire national se voit appliquer une procédure particulière d'évaluation dont les résultats ne correspondent en moyenne qu'à 10 % de ladite valeur vénale, et réserve aux biens agricoles et forestiers situés sur le territoire national l'application d'un abattement octroyé en fonction de ces biens ainsi que la prise en compte de leur valeur résiduelle à concurrence de 60 % seulement de son montant.

En effet, une telle réglementation, en tant qu'elle aboutit à ce qu'une succession comprenant un bien agricole et forestier situé dans un autre État membre soit soumise, dans le premier État membre, à des droits de succession plus élevés que ceux qui seraient dus si les biens constituant la succession étaient exclusivement situés sur le territoire de ce dernier État, ont pour effet de restreindre les mouvements de capitaux en diminuant la valeur d'une succession comprenant un tel bien situé hors du territoire national » ⁶¹

6. Les Pays-Bas ont également été sanctionnés par la Cour, le **11 septembre 2008**, dans une affaire où ils n'avaient pas admis la déduction de certaines dettes d'une succession en raison du fait que le défunt ne résidait pas aux Pays-Bas lors de son décès.

Il a ainsi été jugé que : « Les articles 56 CE et 58 CE) doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale relative au calcul des droits de succession et de mutation dus sur un bien immeuble sis dans un État membre qui, lors du calcul desdits droits, ne prévoit pas la déductibilité des dettes liées à un excédent d'attribution résultant d'un partage d'ascendant testamentaire, lorsque la personne dont la succession est ouverte était, au moment de son décès, résidente non pas de cet État mais d'un autre État membre, alors que cette déductibilité est prévue lorsque cette personne était, à ce même moment, résidente de l'État dans lequel est situé le bien immeuble faisant l'objet de la succession, dans la mesure où une telle réglementation applique un taux progressif d'imposition et dès lors que la non-prise en compte desdites dettes combinée avec ce taux progressif pourrait entraîner une charge fiscale supérieure pour les héritiers ne pouvant se prévaloir d'une telle déductibilité.

En effet,

(1) la restriction à la libre circulation des capitaux résulte du fait qu'une telle réglementation, (2) combinée avec l'application d'un taux progressif d'imposition, aboutit à un traitement différent, lors de la répartition de la charge fiscale, entre les différents héritiers d'une personne qui, au moment de son décès, était résidente et ceux d'une personne qui, à ce même moment, était non-résidente de l'État membre concerné.

Cette différence de traitement ne saurait être justifiée au motif qu'elle se rapporte à des situations qui ne sont pas objectivement comparables. 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.

Ladite appréciation n'est pas affectée par la circonstance que la réglementation de l'État membre dans lequel la personne dont la succession est ouverte résidait au moment de son décès prévoit unilatéralement une possibilité d'octroi d'un crédit d'impôt au titre des droits de succession dus dans un autre État membre pour des biens immeubles situés dans cet autre État.

L'État membre dans lequel est situé le bien immeuble ne saurait, pour justifier une restriction à la libre circulation des capitaux résultant de sa réglementation, se prévaloir de l'existence d'une possibilité, indépendante de sa volonté, d'octroi d'un crédit d'impôt par un autre État membre, tel que l'État membre dans lequel la personne dont la succession est ouverte résidait au moment de

⁶¹ CJCE, 17 janvier 2008, *Theodor Jäger v Finanzamt Kusel-Landstuhl*, C-256/06 [Allemagne]

son décès, qui pourrait compenser, en tout ou en partie, le préjudice subi par les héritiers de cette dernière en raison de la non-prise en compte par l'État membre dans lequel est situé ledit bien immeuble, lors du calcul des droits de mutation, des dettes liées à un excédent d'attribution résultant d'un partage d'ascendant testamentaire »⁶²

7. Un arrêt rendu en **2008** a, une nouvelle fois, sanctionné la législation belge. Cette législation belge interdisait qu'une dette résultant d'un emprunt hypothécaire sur un immeuble sis en Allemagne, soit déduit du passif de la succession si au moment du décès, le défunt ayant contracté cette dette hypothécaire, avait sa résidence dans un autre Etat membre⁶³.

La Cour a jugé en cette affaire 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 relative au calcul des droits de succession et de mutation dus sur un bien immeuble sis dans un État 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 État, mais d'un autre État membre, alors que cette déductibilité est prévue lorsque cette personne était, à ce même moment, résidente de l'État dans lequel est situé le bien immeuble faisant l'objet de la succession.

En effet, dès lors qu'une telle réglementation fait dépendre la déductibilité de certaines dettes grevant le bien immeuble concerné du lieu de résidence, au moment de son décès, de la personne dont la succession est ouverte, la charge fiscale plus lourde à laquelle la succession des non-résidents est, par conséquent, soumise constitue une restriction à la libre circulation des capitaux.

Cette différence de traitement ne saurait être justifiée au motif qu'elle se rapporte à des situations qui ne sont pas objectivement comparables. 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. »⁶⁴

8. L'Espagne a également été sanctionnée dans un arrêt du **6 octobre 2009**⁶⁵ pour avoir maintenu une législation discriminatoire en matière d'imposition des plus-values immobilières entre résidents et non-résidents. La Cour a jugé que :

« En traitant différemment, jusqu'au 31 décembre 2006, les plus-values réalisées en Allemagne selon qu'elles étaient obtenues par des résidents ou par des non-résidents, le Royaume d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 CE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 ».

9. La législation allemande a été sanctionnée (une nouvelle fois) dans un arrêt du **22 avril 2010**, les abattements consentis sur les donations immobilières étant moindres si le donateur et le donataire résidaient en dehors du territoire allemand. La Cour a jugé que :

« Les dispositions combinées des articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit, pour le calcul des droits sur les donations, que l'abattement sur la base imposable en cas de donation d'un immeuble situé sur le territoire de cet État est inférieur, lorsque le donateur

⁶² CJCE, 11 septembre 2008, D.M.M.A. Arens-Sikken v Staatssecretaris van Financiën, C-43/07 [Pays-Bas]

⁶³ Dans le cadre des droits de mutation par décès

⁶⁴ CJCE, 11 septembre 2008, Hans Eckelkamp, e.a. v Belgische Staat, C-11/07 [Belgique]

⁶⁵ CJCE, 6 octobre 2009, Commission v Espagne, C-562/07

et le donataire résidaient, à la date à laquelle la donation a été effectuée, dans un autre État membre, à l'abattement qui aurait été appliqué si au moins l'un d'entre eux avait résidé, à la même date, dans le premier État membre ».

10. La Grèce a été sanctionnée dans un arrêt du **20 janvier 2011**⁶⁶ pour une double discrimination fondée à la fois sur la nationalité et la résidence :

- en exonérant de la taxe sur les mutations de biens immobiliers, en application de l'article 1^{er}, paragraphes 1 et 3, premier alinéa, de la loi 1078/1980, les seuls résidents permanents sur le territoire national, alors que les non-résidents qui ont l'intention de s'installer à l'avenir sur ce territoire ne sont pas exonérés de cette taxe, et
- en exonérant, sous certaines conditions, de la même taxe les seuls ressortissants grecs ou les personnes d'origine grecque lors de l'acquisition d'une première résidence sur le territoire national,

La République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 12 CE, 18 CE, 39 CE et 43 CE ainsi que des articles 4, 28 et 31 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.

11. Dans le cadre de dons à des organismes d'intérêt général, la Cour a, le **27 janvier 2009**⁶⁷, une nouvelle fois sanctionné la législation allemande en posant pour principe que :

1) Lorsqu'un contribuable sollicite dans un État membre la déductibilité fiscale de dons faits à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre, de tels dons relèvent des dispositions du traité CE relatives à la libre circulation des capitaux, même s'ils sont effectués en nature sous forme de biens de consommation courants.

2) L'article 56 CE s'oppose à une législation d'un État membre en vertu de laquelle, en ce qui concerne les dons faits à des organismes reconnus d'intérêt général, le bénéfice de la déduction fiscale n'est accordé que par rapport aux dons effectués à des organismes établis sur le territoire national, sans possibilité aucune pour le contribuable de démontrer qu'un don versé à un organisme établi dans un autre État membre satisfait aux conditions imposées par ladite législation pour l'octroi d'un tel bénéfice.

12. La législation belge a également été sanctionnée (une fois encore) par un arrêt du **10 février 2011**⁶⁸ dans le cadre de legs en faveur d'organismes sans but lucratif. La législation belge refuse, en effet, d'appliquer le taux réduit des droits de succession lorsque les organismes bénéficiaires ont leur siège d'opération dans un Etat membre autre que celui dans lequel le défunt résidait effectivement. Considérant qu'il s'agit d'un obstacle à la libre circulation des capitaux, la Cour de justice a décidé que :

L'article 63 TFUE s'oppose à la législation d'un État membre qui réserve la possibilité de bénéficier du taux réduit des droits de succession aux organismes sans but lucratif ayant leur siège d'opération dans cet État membre ou dans l'État membre dans lequel le de cujus résidait effectivement ou avait son lieu de travail, au moment de son décès, ou dans lequel il a antérieurement effectivement résidé ou eu son lieu de travail.

13. Dans la foulée, la Cour a sanctionné la législation autrichienne qui refusait la déductibilité des dons octroyés à des institutions chargées d'activités de recherche et d'enseignement si les bénéficiaires n'étaient pas établis sur le territoire autrichien.

Dans un arrêt du **26 juin 2011**⁶⁹, la Cour a jugé que : En autorisant la déduction fiscale des dons octroyés à des institutions chargées d'activités de recherche et d'enseignement exclusivement lorsque lesdites institutions sont établies en Allemagne, la République d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 CE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.

⁶⁶ Aff. C-155/09, Commission européenne c. République Hellénique

⁶⁷ CJUE, 27 janvier 2009, Hein Persche c. Finanzamt Lüdenscheid, C-318/07

⁶⁸ Aff. C-25/10, Missionwerk Werner Heukelbach eV c. Etat belge

⁶⁹ Aff. C-10/10, Commission européenne c. République d'Autriche

14. Peu avant, la Cour avait sanctionné les discriminations de la loi allemande en matière de libre circulation des capitaux. Dans le cadre d'un partage d'ascendant, une mère avait donné un immeuble à chacun de ses deux fils, moyennant le paiement d'une rente mensuelle de 1.000 € par chacun d'entre eux. Chacun des fils donne son immeuble en location. La loi fiscale allemande permet de déduire des revenus locatifs la rente payée comme charge de la donation... à la condition de résider en Allemagne.

Dans un arrêt du **31 mars 2011**⁷⁰, la Cour a jugé que : *L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui, tout en permettant à un contribuable résident de déduire les rentes versées à un parent qui lui a transmis des biens immeubles situés sur le territoire de cet État des revenus locatifs produits par ces biens, n'accorde pas une telle déduction à un contribuable non-résident, pour autant que l'engagement de payer ces rentes découle de la transmission desdits biens.*

15. La Cour de justice a également sanctionné la loi allemande dans le cadre d'une discrimination fondée sur la résidence. En cas de décès d'un époux, la législation allemande accorde à l'époux survivant une franchise de 500.000 € sur la succession qu'il recueille. Les époux Welte étaient résidents suisses au jour du décès du mari, lequel était propriétaire d'un immeuble en Allemagne. Etant considérée comme non-résidente, les autorités fiscales allemandes lui refusaient l'abattement de 500.000 € et entendaient le limiter à 20.000 € (accordé aux non-résidents).

Dans un arrêt du **17 octobre 2013**⁷¹, la Cour a jugé que : *« Les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre relative au calcul des droits de succession qui prévoit, en cas de succession d'un immeuble situé sur le territoire de cet État, que l'abattement sur la base imposable, lorsque, ..., le défunt et le bénéficiaire de la succession résidaient, au moment du décès, dans un pays tiers tel que la Confédération suisse, est inférieur à l'abattement qui aurait été appliqué si au moins l'un d'entre eux avait résidé, au même moment, dans ledit État membre ».*

16. Le **3 septembre 2014**⁷², la Cour de justice a sanctionné l'Espagne en raison de la discrimination entretenue pas ce pays en matière de droits de successions. La Communauté autonome de Madrid a supprimé les droits de succession. Toutefois la législation régionale a maintenu l'obligation de payer des droits de succession à charge des héritiers ne vivant pas en Espagne

Comme attendu, la Cour de justice a décidé que : *« En permettant d'introduire des différences dans le traitement fiscal des donations et des successions entre les ayants cause et les donataires résidant en Espagne et ceux qui n'y résident pas, entre les de cujus résidant en Espagne et ceux qui n'y résident pas et entre les donations et les aliénations similaires de biens immeubles situés sur le territoire espagnol et de ceux situés à l'étranger, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 63 TFUE et 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 ».*

17. Le **4 septembre 2014**⁷³, la Cour de justice a sanctionné l'Allemagne dont la législation offrait, en matière de droits de succession, une franchise d'impôts supérieure aux résidents par rapport aux non-résidents, la Cour constatant que : *« En adoptant et en maintenant en vigueur des dispositions législatives selon lesquelles, lors de l'application des droits de succession et de donation en ce qui concerne un immeuble situé en Allemagne, il n'est accordé qu'un abattement moins élevé si le défunt, à la date de son décès, ou le donateur, à la date à laquelle il effectue la donation, et le bénéficiaire, à la date du fait générateur de l'impôt, résidaient dans un autre État membre, alors qu'un abattement considérablement plus élevé est octroyé si l'une au moins des deux parties résidait en Allemagne auxdites dates, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE ».*

18. Le **11 septembre 2014**⁷⁴, la Cour de justice a sanctionné la Belgique en raison de la discrimination maintenue en matière d'impôts sur les revenus immobiliers. La Belgique est sans doute le seul pays où les loyers ne sont pas considérés comme des revenus, ne sont pas taxés et ne doivent pas être déclarés. Les immeubles situés en belges ne sont imposé que sur le revenu

⁷⁰ Aff. C-450/09, *Schröder*

⁷¹ Aff. C-181/12, *Yvon Welte v. Finanzamt Velbert*

⁷² Aff. C-127/12, *Commission européenne contre Royaume d'Espagne*

⁷³ Aff. C-211/13, *Commission contre République d'Allemagne*

⁷⁴ Aff. C-489/13, *Ronny Verest, Gaby Gerards contre Belgische Staat*,

castral qui correspond à la valeur locative fixée en... 1975 ! Par contre, pour les immeubles détenus à l'étranger, le contribuable est invité à déclarer la valeur locative 2014 ou le montant brut des loyers perçus [alors que les loyers belges ne doivent pas être déclarés], imposant un traitement différent selon la localisation du bien.

Comme attendu la Cour de justice a décidé que : « *L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, ..., dans la mesure où elle est susceptible d'aboutir, lors de l'application d'une clause de progressivité contenue dans une convention préventive de double imposition, à un taux d'imposition sur le revenu plus élevé du seul fait que la méthode de détermination des revenus des biens immobiliers conduit à ce que ceux provenant de biens immobiliers non donnés en location situés dans un autre État membre soient évalués à un montant supérieur à ceux provenant des tels biens situés dans le premier État membre. Il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est bien l'effet de la réglementation en cause au principal* ».

19. Le **18 décembre 2014**, la Cour de justice a sanctionné les Pays-Bas en raison d'une discrimination dans le cadre de droits de donations. Les donations afférant à des biens faisant partie du patrimoine culturel et historique peuvent être exonérées de droits si le bien se trouve au Pays-Bas uniquement.

La Cour de justice a jugé que : « *L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle une exonération de droits de donation afférents à certaines propriétés protégées en raison de leur appartenance au patrimoine culturel et historique national est limitée à celles de ces propriétés qui sont situées sur le territoire de cet État membre, pour autant que cette exonération n'est pas exclue s'agissant des propriétés susceptibles de se rattacher au patrimoine culturel et historique dudit État membre en dépit de leur localisation sur le territoire d'un autre État* ». ⁷⁵

20. Le **24 février 2015** ⁷⁶, la Cour de justice a sanctionné une fois de plus l'Allemagne dans le cadre des exonérations fiscales accordées lors d'une avance sur part successorale sous forme de donations avec charges. Les circonstances de fait rappellent l'affaire Schröder (voir point 14 ci-dessus), sauf qu'en l'espèce la rente mensuelle doit être payée comme charge d'une donation mobilière (parts de société).

La Cour de justice a jugé que : « *L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui refuse à un contribuable non-résident ayant perçu dans cet État membre des revenus commerciaux générés par des parts d'une société, qui lui ont été transmises par un parent en vertu d'une donation en avancement de part successorale, de déduire de ces revenus les rentes qu'il a versées à ce parent en contrepartie de cette donation, alors que cette réglementation accorde cette déduction à un contribuable résident* ».

21. Le **16 juillet 2015** ⁷⁷, la Cour de justice a sanctionné la France en raison de discrimination dans le cadre des exonérations de droit de mutation sur dons et legs à des établissements publics ou d'utilité publique, la France n'accordant des exonérations à un établissement situé dans un autre Etat Membre que s'il existe une convention bilatérale avec cet Etat membre.

La Cour de justice a jugé que :

« *La République française, en exonérant des droits de mutation à titre gratuit les dons et legs consentis à des organismes publics ou d'utilité publique exclusivement lorsque lesdits organismes sont établis en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992, ayant conclu avec elle une convention bilatérale, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen* ».

22. Le **17 septembre 2015** ⁷⁸, la Cour de justice a sanctionné l'Autriche en raison de discriminations dans le cadre de la déductibilité des donations à une fondation privée, refusée si bénéficiaire est non-résident et exonéré par convention.

⁷⁵ Aff. C-133/13, *Staatssecretaris van Financiën c. Q*

⁷⁶ Aff. C-559/13, *Grünwald c. Finanzamt Dortmund-Unna*

⁷⁷ Aff. C-485/14, *Commission c. France*

⁷⁸ Aff. C-589/13, *Familienprivatstiftung Eisenstadt c. Finanzsenat Aubenstelle Wien*

La Cour de justice a jugé que : « *L'article 56 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation fiscale d'un État membre, ..., en vertu de laquelle, dans le cadre de l'imposition provisoire qui frappe les revenus de capitaux et les revenus tirés de la cession de participations perçus par une fondation privée résidente, cette dernière n'a le droit de déduire de sa base d'imposition relative à un exercice fiscal donné que les donations effectuées au cours du même exercice fiscal et ayant fait l'objet d'une imposition à charge des bénéficiaires de ces donations dans l'État membre d'imposition de la fondation, tandis qu'une telle déduction est exclue par cette législation fiscale nationale si le bénéficiaire réside dans un autre État membre et est, dans l'État membre d'imposition de la fondation, exempté de l'impôt qui frappe en principe les donations au titre d'une convention relative à la prévention de la double imposition* ».

23. Le **8 juin 2016**⁷⁹, la Cour a condamné la loi allemande concernant l'impôt sur les donations d'immeubles situés sur le territoire national, la réglementation allemande prévoyant un abattement plus élevé pour les résidents que pour les non-résidents.

La Cour de justice a jugé que : « *Les articles 63 et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit, pour les donations entre non-résidents, en l'absence de demande spécifique du bénéficiaire, le recours à un mode de calcul des droits par application d'un abattement fiscal minoré. Ces articles s'opposent également, et en tout état de cause, à une réglementation nationale qui prévoit, sur la demande d'un tel bénéficiaire, le recours à un mode de calcul des droits par application de l'abattement majoré qui prévaut pour les donations auxquelles est partie au moins un résident, l'exercice de cette option par le bénéficiaire non-résident impliquant la totalisation, aux fins du calcul des droits dus au titre de la donation concernée, de toutes les donations reçues par ce donataire de la même personne au cours des dix années ayant précédé et des dix années suivant cette donation* »..

24. Le **21 décembre 2016**⁸⁰, la Cour a condamné le Portugal en raison d'une double discrimination matière (1) d'imposition des personnes physiques sur les plus-values résultant d'un échange de parts sociales et (2) d'imposition des personnes physiques sur les plus-values résultant d'un transfert de la totalité du patrimoine affecté à l'exercice d'une activité entrepreneuriale et professionnelle, la loi portugaise maintenant une différence de traitement entre les personnes physiques qui maintiennent leur résidence sur le territoire portugais et celles qui procèdent à un tel échange et transfèrent leur résidence sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen.

La Cour de justice a jugé que :

1) *En adoptant et en maintenant en vigueur l'article 10, paragraphe 9, sous a), du Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques), en vertu duquel, pour un contribuable qui perd sa qualité de résident sur le territoire portugais, il y a lieu de compter dans la catégorie des plus-values, aux fins de l'imposition pour l'année de cette perte de la qualité de résident, le montant qui, en vertu de l'article 10, paragraphe 8, dudit code n'a pas été imposé lors d'un échange des parts sociales, la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 21, 45 et 49 TFUE ainsi que des articles 28 et 31 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.*

2) *En adoptant et en maintenant en vigueur l'article 38, paragraphe 1, sous a), de ce même code, qui réserve le bénéfice du report d'imposition prévu par cette disposition aux personnes physiques qui transfèrent la totalité d'un patrimoine affecté à une activité entrepreneuriale et professionnelle exercée à titre individuel à une société qui a son siège statutaire et sa direction effective sur le territoire portugais, la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 49 TFUE et de l'article 31 de l'accord sur l'Espace économique européen.*

25. Le **4 mai 2017**⁸¹, la Cour a condamné la Grèce qui maintient une discrimination en matière legs en faveur d'organismes sans but lucratif, réservant un taux préférentiel aux organismes qui existent ou sont légalement constitués en Grèce ainsi qu'aux organismes étrangers similaires sous réserve de réciprocité.

⁷⁹ Arrêt C-479/14, *Sabine Hünnebeck v Finanzamt Krefeld*

⁸⁰ Arrêt C-503/14, *European Commission v Portuguese Republic*

⁸¹ Arrêt C-98/16, *European Commission v Hellenic Republic*

La Cour de justice a jugé que :

« En adoptant et en maintenant en vigueur une législation qui prévoit un taux préférentiel des droits de succession pour les legs effectués en faveur d'organismes sans but lucratif qui sont établis dans d'autres États membres de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen sous réserve de réciprocité, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 ».

26. N'ayant pas tiré les enseignements d'une condamnation antérieure (affaire C-443/16), la Cour de justice, par un arrêt du **6 septembre 2018**, condamna à nouveau le Portugal qui maintient une discrimination entre résidents et non-résidents en ce qui concerne l'impôt sur les plus-values lors de la vente de propriétés immobilières, déclarant que :

« Une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui soumet les plus-values résultant de la cession par un résident d'un État tiers, d'un bien immeuble situé dans cet État membre à une charge fiscale supérieure à celle qui serait appliquée pour ce même type d'opération aux plus-values réalisées par un résident dudit État membre constitue une restriction à la libre circulation des capitaux qui, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, ne relève pas de l'exception prévue à l'article 64, paragraphe 1, TFUE et ne saurait être justifiée par les raisons visées à l'article 65, paragraphe 1, TFUE. »⁸²

27. Par un arrêt du **6 novembre 2018**, la Cour de justice condamna les pratiques discriminatoires maintenues par le droit du travail allemand.

En droit allemand, si, en raison de la rupture de la relation de travail, un congé ne peut plus être accordé en totalité ou en partie, une indemnité est versée au travailleur.

Lors du décès d'une personne (transfert d'un héritage), la succession de cette personne passe dans son ensemble à une ou plusieurs autres personnes.

Mmes Bauer (C-569/16) et Broßonn (C-570/16) étaient respectivement les seuls héritiers légaux de leur mari, les deux travailleuses étant décédées sans avoir bénéficié de toutes les périodes de congé auxquelles ils avaient droit.

Les deux veuves ont demandé à l'ancien employeur le versement d'allocations correspondant au nombre de jours de congé annuel payé qui n'avaient pas été pris par leur mari au moment de leur décès. Les deux employeurs ont refusé.

La Cour de justice a jugé que :

1) *L'article 7 de la directive 2003/88/CE du Parlement européen et du Conseil, du 4 novembre 2003, concernant certains aspects de l'aménagement du temps de travail, ainsi que l'article 31, paragraphe 2, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, en application de laquelle, lorsque la relation de travail prend fin en raison du décès du travailleur, le droit à des congés annuels payés acquis en vertu desdites dispositions et non pris par ce travailleur avant son décès s'éteint sans pouvoir donner naissance à un droit à une indemnité financière au titre desdits congés qui soit transmissible aux ayants droit dudit travailleur par la voie successorale.*

2) *En cas d'impossibilité d'interpréter une réglementation nationale telle que celle en cause au principal de manière à en assurer la conformité avec l'article 7 de la directive 2003/88 et l'article 31, paragraphe 2, de la charte des droits fondamentaux, la juridiction nationale, saisie d'un litige opposant l'ayant droit d'un travailleur décédé et l'ancien employeur de ce travailleur, doit laisser ladite réglementation nationale inappliquée et veiller à ce que ledit ayant droit se voie octroyer, à charge de cet employeur, le bénéfice d'une indemnité financière au titre des congés annuels*

⁸²

Free translation, text and operative part not available in English

payés acquis en vertu desdites dispositions et non pris par ledit travailleur avant son décès. Cette obligation s'impose à la juridiction nationale en vertu de l'article 7 de la directive 2003/88 et de l'article 31, paragraphe 2, de la charte des droits fondamentaux lorsque le litige oppose un tel ayant droit à un employeur ayant la qualité d'autorité publique, et en vertu de la seconde de ces dispositions lorsque le litige oppose l'ayant droit à un employeur ayant la qualité de particulier. ⁸³

28. Par un arrêt du **22 novembre 2018**, la Cour de justice a condamné la Belgique en ce qui concerne les droits de succession imposés aux bois et forêts et zones boisées.

Le Code des Impôts flamand (*Vlaamse Codex Fiscaliteit*) prévoit que les biens immobiliers considérés comme « terrains boisés » au sens de la législation belge sont exonérés de l'impôt sur les successions s'ils font l'objet d'un plan de gestion durable répondant aux critères énoncés par la législation flamande et approuvé par les autorités forestières flamandes.

M. Huijbrechts a hérité de forêts situées aux Pays-Bas et a demandé aux autorités belges une exonération des droits de succession sur le bien en question en vertu du code des droits de succession, qui exonère des droits de succession les "terres boisées" soumises à un plan de gestion durable approuvé par les autorités forestières flamandes.

La demande a été rejetée au motif que le bien était situé dans un État membre autre que le royaume de Belgique.

L'action intentée par M. Huijbrechts devant un tribunal de première instance a été déclarée fondée. Les autorités flamandes ont fait appel et l'affaire a été renvoyée devant la Cour de justice qui a déclaré que :

« L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui accorde un avantage fiscal pour les forêts reçues par voie successorale, à condition qu'elles fassent l'objet d'une gestion durable dans les termes définis par le droit national, mais limite cet avantage à celles qui sont situées sur le territoire de cet État membre. » ⁸⁴

⁸³ *Stadt Wuppertal v Maria Elisabeth Bauer (C-569/16) and Volker Willmeroth, in his capacity as owner of TWI Technische Wartung und Instandsetzung Volker Willmeroth e.K. v Martina Broßonn (C-570/16)*

⁸⁴ *C-679/17, Vlaams Gewest v Johannes Huijbrechts*, EU:C:2018:940

V. PATRIMOINE TRANSFRONTALIER – DROIT PRIVÉ INTERNATIONAL

Les successions transfrontalières ne peuvent être réglées sans prendre en considération au moins les aspects suivants :

- (1) le droit applicable au patrimoine,
- (2) le contenu du patrimoine (biens meubles, biens immeubles)
- (3) les personnes pouvant prétendre à hériter,
- (4) les obligations fiscales.

1. DROIT APPLICABLE AU PATRIMOINE

Depuis le **17/08/2015**, la seule loi applicable à l'ensemble d'une succession, aux biens meubles et immeubles, où qu'ils se trouvent, est

- soit, par défaut, la loi de l'Etat où le défunt avait sa résidence habituelle au jour de son décès [sauf si le défunt, au jour de son décès, présente des liens manifestement plus étroits avec un autre Etat] (article 21)
- ou, par choix, la loi de l'Etat dont le défunt possède la nationalité au jour de son décès ou au moment où il déclare ce choix (article 22)

La loi déterminée par le règlement s'applique même s'il s'agit de la loi d'un Etat tiers (principe de l'application universelle).

2. CONTENU DU PATRIMOINE – BIEN MEUBLES – BIENS IMMEUBLES

La loi identifiée par le règlement n° 650/2012 détermine dorénavant le contenu de la succession.

Généralement, le patrimoine est classé suivant les catégories ci-après :

A) BIENS MEUBLES

Par opposition aux biens immeubles, ceux-ci comprennent les valeurs, meubles, collections d'art, véhicules, économies, titres, avoirs bancaires, en espèces, capitaux d'assurance-vie, etc.

B) BIENS IMMEUBLES

Tout le monde saisit ce que représente un bien immeuble (une maison ou un terrain), mais tout le monde ne sait pas que certains États membres étendent cette définition aux aéronefs, aux yachts et autres bateaux. Dans ce cas aussi, la situation varie d'un État membre à l'autre.

Si la plupart d'entre eux prélèvent des droits de succession sur les biens immeubles détenus partout dans le monde par le défunt, le Luxembourg, par exemple, n'impose pas les biens immeubles situés à l'étranger qui sont propriété d'un résident luxembourgeois au moment de son décès.

C) AUTRES BIENS

Certains droits incorporent dans le patrimoine du défunt des biens comme, en Belgique, les donations faites par le défunt moins de 3 ans avant son décès⁸⁵ et qui n'ont pas été soumises aux droits d'enregistrement.

L'Allemagne, le Royaume-Uni, l'Espagne, les Pays-Bas et la Belgique incorporent au patrimoine du défunt les polices d'assurance-vie souscrites en faveur de tierces parties.

⁸⁵ Un an au Luxembourg.

Tel n'est pas le cas en France où, par exemple, une assurance-vie contractée en faveur du conjoint survivant n'est pas incorporée au patrimoine du défunt et est donc exonérée des droits de succession⁸⁶.

Cet éventail d'exemples illustre la complexité de la question.

3. PERSONNES POUVANT PRÉTENDRE À HÉRITER (DÉVOLUTION SUCCESSORALE)

La loi identifiée en application du Règlement n° 650/2012 [qu'il s'agisse de la loi d'un État membre ou non] de déterminer qui peut hériter d'une personne décédée (héritiers, légataires, donataires, etc...).

Les législations de certains États membres prévoient des héritiers privilégiés (notamment conjoint survivant, partenaire ou enfants) qui ne peuvent être complètement déshérités et se voient garantir une partie de l'héritage, ce qui limite la liberté de disposer de celui-ci par voie testamentaire.

4. OBLIGATIONS FISCALES [HORS CHAMP D'APPLICATION DU RÈGLEMENT N°650/12]

4.1. HÉRITIERS DIRECTS

À quelques exceptions près, dans la plupart des États membres, les personnes soumises aux droits de succession sont les héritiers, légataires, donataires, etc., chacun étant imposé sur la part recueillie.

Au Royaume-Uni, par exemple, les droits de succession sont calculés sur la valeur de l'ensemble du patrimoine, ce qui fait que chacun des héritiers ou légataires peut avoir à acquitter la totalité des droits de succession. Toutefois, le défunt peut répartir la charge fiscale entre les héritiers et les légataires par voie testamentaire.

Les Pays-Bas présentent eux aussi une particularité – peu enviable. Lorsque les deux conjoints héritent de la même personne, leurs parts s'additionnent et sont imposées comme un tout.

En Suède, au Portugal, au Luxembourg, dans nombre de nouveaux États membres et certaines communautés autonomes espagnoles⁸⁷, par contre, les légataires n'ont rien à redouter étant donné que les droits de succession y ont été abolis.

Pour montrer combien ces situations évoluent rapidement, rappelons que si l'Italie avait aboli les droits de succession en ligne directe en 2001, elle a réinstauré des droits [peu importants⁸⁸] en 2008.

4.2. OBLIGATIONS INDIRECTES

Dans la plupart des États membres, le tiers sont soumis à des obligations particulières au titre des relations qu'ils entretenaient avec le défunt.

1. En Belgique, les banques ne libèrent pas les comptes du défunt à moins d'avoir reçu un acte de notoriété ou, plus généralement, une déclaration de dévolution notariée précisant l'identité du défunt, la dévolution et l'identité des héritiers ainsi que leurs parts respectives.

2. De plus, au décès d'un résident belge, les banques et établissements financiers ont d'autres obligations à respecter :

- information : les autorités fiscales doivent être informées de l'existence des comptes bancaires, titres et coffres bancaires (articles 96-101 du code des droits de succession) ;

⁸⁶ Article L132.12 du code français des assurances.

⁸⁷ Madrid, la Castille, le Pays Basques, Aragon, Majorque, Catalogne (2014), etc...

⁸⁸ En ligne directe : 1 millions d'euros de franchise puis 4%...

- blocage temporaire des fonds : lors d'un décès, les coffres bancaires doivent être scellés. Avant l'ouverture du coffre, les autorités fiscales doivent être informées par courrier recommandé quatre jours à l'avance pour pouvoir être présentes à l'ouverture. Un inventaire du contenu du coffre doit être dressé ;
- refus de libérer les fonds ou effets s'ils appartiennent, fût-ce en partie, à des héritiers ou bénéficiaires domiciliés à l'étranger (code des droits de succession, article 95) aussi longtemps que ces héritiers ou bénéficiaires n'ont pas fourni une garantie de paiement des droits de succession (article 14 du code) et moyennant délivrance d'un certificat des autorités fiscales.

3. Les compagnies d'assurance établies en Belgique ont l'obligation de notifier aux autorités fiscales tout contrat d'assurance relatif à des biens meubles conclu par le défunt et/ou son conjoint (article 103/1 du code).

De plus, en Belgique, toute tentative de priver les héritiers privilégiés du bénéfice d'une police d'assurance-vie ou de les exclure de celui-ci est vouée à l'échec.

La Cour constitutionnelle belge a précisé que le capital versé aux bénéficiaires d'une telle assurance-vie ne peut réduire les droits que la loi attribue aux héritiers privilégiés (part d'héritage qui leur est reconnue par la loi) ⁸⁹.

L'Allemagne et le Royaume-Uni incorporent aussi les polices d'assurance-vie souscrites en faveur de tiers dans le patrimoine du défunt.

4.3. COMPÉTENCE FISCALE (HORS CHAMP D'APPLICATION DU RÈGLEMENT N° 650/2012)

Certains États membres n'imposent les droits de succession que sur les biens situés sur leur territoire même si le défunt était ressortissant ou résident de l'État membre ⁹⁰.

Toutefois, la plupart des États membres appliquent les droits de succession aux biens du défunt situés partout dans le monde.

A) SUCCESSION OUVERTE DANS LE PAYS DU DERNIER DOMICILE DE LA PERSONNE DÉCÉDÉE

La plupart des États membres appliquent la législation nationale au patrimoine que détenait partout dans le monde le défunt au moment de son décès dans l'État membre où il avait sa résidence habituelle ou son domicile fiscal.

La définition de la résidence habituelle relève du *lex fori* – droit national applicable⁹¹.

Pour déterminer le domicile fiscal, certains États membres prennent pour critère la nationalité du défunt.

De plus, certains États membres imposent aussi des droits de succession aux héritiers, légataires ou donataires en fonction de leur résidence⁹².

L'Allemagne impose les patrimoines recueillis par les résidents allemands de personnes décédées domiciliées dans un autre pays au moment du décès.

Contrairement à ces principes, l'Espagne ne tient pas compte de la dernière résidence du défunt mais de celle des héritiers, légataires ou donataires. Le patrimoine n'est donc imposé que si ces derniers résident en Espagne.

⁸⁹ Arrêt du 26 juin 2008, n° 96/2008, « KBC Life Invest Plan ».

⁹⁰ Monaco, canton de Genève.

⁹¹ En Allemagne, par exemple, six mois de séjour continu.

⁹² Par exemple France et Allemagne.

B) SUCCESSION OUVERTE DANS UN PAYS AUTRE QUE LE PAYS DU DERNIER DOMICILE

En général, les États membres imposent les droits de succession sur les biens situés sur leur territoire mais détenus par une personne qui, au moment de son décès, avait sa résidence habituelle et son domicile fiscal dans un autre État membre, notamment les biens immeubles, actions et obligations émises par des compagnies locales, obligations publiques, etc.

Alors que la plupart des États membres n'imposent les droits de succession que sur certains biens (par exemple les biens immeubles), le Royaume-Uni les impose sur tous les actifs situés sur son territoire et détenus par une personne qui, au moment de son décès, résidait dans un autre pays.

S'efforçant d'empêcher la délocalisation des avoirs, les Pays-Bas continuent d'imposer les droits de succession sur le patrimoine, situé partout dans le monde, de ressortissants néerlandais établis dans un autre pays depuis moins de 10 ans au moment du décès.

Comme il l'a déjà été indiqué, l'Espagne impose les droits de succession sur le patrimoine recueilli par des résidents espagnols (héritiers ou légataires) même si ces actifs sont situés dans un autre pays et si le défunt résidait dans un autre pays.

En Espagne, la résidence du défunt est sans importance étant donné que seule la résidence des bénéficiaires est prise en compte.

C) CONFLITS DE LOIS – DOUBLE, VOIRE MULTIPLES IMPOSITION(S) OU ABSENCE D'IMPOSITION

La situation chaotique qui règne actuellement engendre des situations parfois désavantageuses et parfois avantageuses pour les bénéficiaires de la succession.

Par exemple :

- Une propriété immobilière située en France et détenue par un résident des Pays-Bas sera imposée en France (situation) et aux Pays-Bas (résidence du défunt). Si les héritiers résident en Allemagne, le bien sera taxé une troisième fois.
- Un ressortissant néerlandais décède en Belgique où il résidait. Son patrimoine pourra être imposé aussi aux Pays-Bas si, ayant conservé la nationalité néerlandaise, il avait déménagé en Belgique moins de 10 ans avant la date de son décès.
- Un résident espagnol décède, laissant des héritiers qui résident tous en Belgique. Le patrimoine du défunt comprend des biens immeubles en Espagne et en Belgique, des valeurs et des comptes bancaires situés en Belgique.

L'Espagne ne taxera que les biens immeubles situés sur son territoire étant donné que les héritiers ne résident pas en Espagne. La Belgique ne taxera que les biens immeubles situés en Belgique étant donné que le défunt ne résidait pas en Belgique.

Aucun droit de succession ne sera perçu sur les biens meubles laissés par le défunt.

- Dans les mêmes circonstances, si le défunt est un résident belge, l'intégralité du patrimoine sera imposée en Belgique (résidence du défunt) et en Espagne (résidence des héritiers).

Pour éviter ou atténuer la double imposition, les États membres ont :

- (1) pris des mesures unilatérales dans la législation nationale ; en Belgique, par exemple, un crédit d'impôt est permis pour compenser les droits de succession versés à l'étranger sur un bien immeuble⁹³.
- (2) conclu des conventions bilatérales évitant la double imposition. Certains États membres sont cependant plus volontaristes que d'autres dans ce domaine. La France a conclu 9 conventions alors que la Belgique n'en a conclu que deux.

⁹³ Voir également Espagne, Royaume-Uni et France.

4.4. TAUX DES DROITS - ABATTEMENTS

Dans ce domaine plus que dans tout autre, les États membres bénéficient d'une latitude totale mais, en outre, en raison de fréquents changements, il faut la vigilance permanente d'un expert pour maintenir l'information à jour.

Les États membres modifient à intervalles réguliers les taux des droits de succession et, en outre, modifient souvent les abattements fiscaux⁹⁴, ce qui rend certains de ceux-ci plus attractifs que d'autres.

De plus, les États membres continuent à modifier, parfois de fond en comble, le régime des droits de succession, parfois en les supprimant ou en les réduisant largement – par exemple en Italie en 2001 et 2008, au Portugal en 2004, en Suède en 2005, en Belgique en 2007 (région flamande) et en 2014 (région bruxelloise), en France en 2007, la Région de Valence en 2017, la Région Catalane en 2013 et 2014, l'Andalousie en 2018, etc....

5. TAUX FISCAUX – ASSIETTE – RAPPEL

Dans les pays qui prélèvent des droits de successions, le taux des droits dépend généralement :

1. de la relation par rapport au défunt,
2. de la part recueillie par chaque bénéficiaire,
3. de la région (Belgique, Espagne, Royaume-Uni...).

Évaluation du patrimoine (actif mobilier et immobilier) : la déclaration doit être faite aux autorités fiscales en inventoriant tous les actifs dans le monde entier, avec l'estimation de leur valeur au moment du décès, estimation des héritiers ou d'un expert désigné par ceux-ci ou désigné de commun accord entre l'administration et les héritiers (dans ce cas, que l'on appelle la procédure d'expertise préalable, l'évaluation ne peut être contestée par la suite par l'administration).

6. QUE FAIRE DANS LA PRATIQUE EN CAS DE DÉCÈS D'UN PARENT ?

Normalement, le décès entraîne automatiquement, sans formalité, le transfert de la propriété des actifs du défunt à ses héritiers.

En Belgique, aucun certificat de transfert de propriété n'est délivré aux héritiers par le notaire ou une administration.

Les seuls documents établis en cas de décès sont les suivants :

- *L'acte notarié* par lequel un notaire ou un juge de paix indiquent comment la succession a été assurée, en précisant l'identité des héritiers et la part recueillie par chacun.
- *La déclaration de succession*, document sous seing privé, signé par les héritiers ou légataires et transmis à l'administration fiscale dans un délai de cinq mois à compter du décès. Il fournit la base du calcul des droits de succession à acquitter par les héritiers.
- *Un inventaire du patrimoine faisant partie de la succession* peut être établi dans les cas suivants :
 - à la demande des héritiers
 - dans le cadre de la procédure d'acceptation sous réserve d'inventaire
 - à la suite de l'imposition de scellés par un juge de paix pour protéger les intérêts de l'une ou l'autre partie.

⁹⁴ Par exemple seuil porté à 500.000 € en Allemagne, à 325.000 £ au Royaume-Uni, à 100.000 € en France.

VI. SOURCES D'INFORMATIONS

Dans le cadre de son programme de formation 2015-2017 « L'Europe pour les Notaires – Les Notaires pour l'Europe », le CNUE vient de publier 8 vidéos pédagogiques pour les praticiens traitant de points particuliers du règlement (UE) 650/2012 sur les successions internationales.

Réalisées avec le soutien de la Commission européenne, ces vidéos abordent les thèmes suivants :

- Les legs particuliers
- Régimes matrimoniaux et succession
- Le Certificat successoral européen
- L'ordre public et la reconnaissance des jugements
- Le choix de la loi applicable
- Les pays tiers
- La résidence habituelle
- La validité des testaments

Cette playlist contient 8 vidéos pédagogiques sur le règlement (UE) 650/2012 réalisées dans le cadre du program... plus. Elles sont à consulter au lien suivant en français et en anglais :

https://www.youtube.com/playlist?list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN

Tout regarder – Play all

https://www.youtube.com/watch?v=vq-SCiK1gs0&list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN

https://www.youtube.com/playlist?list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN

1) The specific bequests - Les legs particuliers

https://www.youtube.com/watch?v=vq-SCiK1gs0&list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN&index=1

2) Matrimonial property regimes and inheritance - Régimes matrimoniaux et succession

https://www.youtube.com/watch?v=s9wNKeFFqIw&list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN&index=2

3) The European Certificate of Succession - Le Certificat européen de succession

https://www.youtube.com/watch?v=-0-xxkSL044&list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN&index=3

4) Public policy and recognition of judgements - Ordre public et reconnaissance des jugements

https://www.youtube.com/watch?v=L-m2Ek9G1JE&list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN&index=4

5) The Choice of applicable Law - Le choix de la loi applicable

https://www.youtube.com/watch?v=fvrBHl4-qG0&index=5&list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN

6) Third countries - Les pays tiers

https://www.youtube.com/watch?v=EnSYrZDzMZU&list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN&index=6

7) The habitual residence - La résidence habituelle

https://www.youtube.com/watch?v=LtYF4xsopg&index=7&list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN

8) The validity of wills - La validité des testaments

https://www.youtube.com/watch?v=iyeA40z-29Q&list=PLG3DR7pUin5DvVLSBFPH5I2_Pnm7J2aN&index=8

OBJET	LIEN(S)
<p>Portail e-Justice européen Les règles nationales en matière de successions varient considérablement d'un État membre à l'autre (en ce qui concerne, par exemple, la désignation des héritiers, la détermination des parts et réserves héréditaires, l'administration de la succession, la responsabilité des héritiers à l'égard des dettes du défunt, etc.).</p>	<p>https://e-justice.europa.eu/content_general_information-166-fr.do</p>
<p>Your Europe</p>	<p>http://europa.eu/youreurope/citizens/index_en.htm</p>
<p>Retiring abroad</p>	<p>http://europa.eu/youreurope/citizens/work/retire-abroad/index_en.htm</p>
<p>Successions in the EU</p>	<ul style="list-style-type: none"> • https://e-justice.europa.eu/content_succession-166-fr.do • https://europa.eu/youreurope/citizens/family/inheritances/managing-inheritance/index_en.htm
<p>Monitoring Member states inheritance laws</p>	<p>http://successions-europe.eu/?lang=fr</p>
<p>Trouver un notaire dans l'Union européenne</p>	<ul style="list-style-type: none"> • http://www.cnue.eu/ • http://www.notaries-of-europe.eu/index.php?pagelD=2217 <p>http://www.annuaire-des-notaires.eu/</p>
<p>Les règles nationales relatives à l'enregistrement des testaments varient sensiblement. Dans certains États membres, la personne qui rédige un testament (le «testateur») a l'obligation de le faire enregistrer. Dans d'autres, l'enregistrement est seulement recommandé ou ne vise que certains types de testaments. Enfin, la procédure d'enregistrement des testaments est totalement inconnue de quelques États membres. Inscrire et rechercher un testament - Fiches pratiques</p>	<p>http://www.arert.eu/Fiches-pratiques.html?lang=fr</p>
<p>Association du Réseau Européen des Registres Testamentaires</p>	<p>http://www.arert.eu/?lang=fr</p>
<p>ARERT : Faciliter la recherche des testaments en Europe La recherche des testaments, en particulier lorsqu'ils peuvent avoir été rédigés à l'étranger, présente une difficulté quelquefois insoluble pour les héritiers ou pour les personnes chargées de la succession. Afin de faciliter la recherche d'un testament en Europe, les Notaires d'Europe ont mis en place le Réseau Européen des Registres des Testaments (RERT). Fonctionnel depuis 2002, le RERT, par l'interconnexion sécurisée des différents registres nationaux, permet de rechercher au sein de l'Union européenne les dispositions testamentaires d'une personne décédée.</p>	<p>www.arert.eu</p>