



LES SUCCESSIONS

EN BELGIQUE
ET
DANS L'UNION EUROPEENNE

PRINCIPES GENERAUX

JACQUES BUEKENHOUDT
MEMBRE DU BARREAU DE BRUXELLES

* * *

SEPTEMBRE 2015

NOTE A 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 (réglant 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.....	5
II. FONCTIONNAIRES DE L'UE – DOMICILE FISCAL – ARTICLE 13 DU PROTOCOLE SUR LES PRIVILÈGES ET IMMUNITÉS	6
1. Statut des fonctionnaires – incidence en matière de droits de succession	6
2. Domicile fiscal – fonctionnaire en activité – article 13 du Protocole sur les privilèges.....	7
2.1. Principes généraux	8
2.2. Conjoint du fonctionnaire – enfants à charge	8
2.3. Partenaires	8
3. Domicile fiscal – Fonctionnaires à la retraite – Droit commun	9
III. LA SITUATION FISCALE DU FONCTIONNAIRE RETRAITE.....	9
1. Taxation de la pension	9
1.1. Article 12 PPI	9
1.2. Fonctionnaire retraité vivant dans un pays tiers	10
1.3. Le cas de la France – Arrêt de la Cour de justice du 5/7/2012 - Confirmation de la jurisprudence <i>Humblet</i>	10
2. Détermination du domicile fiscal après la retraite	11
2.1. Résidence « normale ou habituelle » - Critères en Droit de l'Union européenne.....	11
2.2. Conventions bilatérales	12
2.3. Spécificités des législations nationales ou des situations individuelles	12
3. Taxation des autres revenus	13
3.1. Les revenus professionnels	13
3.2. Les capitaux et la fortune	13
3.3. les revenus immobiliers.....	13
3.4. les revenus mobiliers	13
3.4.1. <i>Les dividendes</i>	13
3.4.2. <i>Les intérêts</i>	14
4. Alertes fiscales !	15
IV. LES SUCCESSIONS – INFLUENCE DU DROIT DE L'UNION EUROPEENNE.....	16
1. SITUATION AVANT LE 17/08/2015: AUTONOMIE TOTALE DES ETATS MEMBRES (OU DES REGIONS)	16
2. LOI APPLICABLE UNE SUCCESSION – REGLEMENT (eu) n° 650/2012 DU 4 JUILLET 2012 applicable depuis le 17/08/2015.....	17
3. L'UNION EUROPEENNE TOLERE LES DOUBLES, TRIPLES, VOIRE MULTIPLES IMPOSITIONS D'UN MEME PATRIMOINE	18
4. COMMUNICATION ET RECOMMANDATION DE LA COMMISSION EUROPEENNE DU 15/12/2011.	19
5. LA COUR DE JUSTICE, PREMIER SECOURS CONTRE LES DISCRIMINATIONS !.....	20
V. PATRIMOINE TRANSFRONTALIER – DROIT PRIVÉ INTERNATIONAL.....	25
1. Droit applicable au patrimoine.....	25
2. Contenu du patrimoine – Bien meubles – Biens immeubles	25
a) <i>Biens meubles</i>	25
b) <i>Biens immeubles</i>	26
c) <i>Autres biens</i>	26
3. Personnes pouvant prétendre à hériter (dévolution successorale)	26
4. Obligations fiscales	26
4.1. Héritiers directs.....	26
4.2. Obligations indirectes.....	27
4.3. Compétence fiscale (hors champ d'application du Règlement n°650/2012]	27
a) <i>Succession ouverte dans le pays du dernier domicile de la personne décédée</i>	27
b) <i>Succession ouverte dans un pays autre que le pays du dernier domicile</i>	28
c) <i>Conflits de lois – double imposition ou absence d'imposition</i>	28
4.4. Taux des droits - abattements	29
VI. LA SUCCESSION EN BELGIQUE	29
1. Généralités.....	29
2. Droit de succession et droit de mutation par décès.....	30
3. Biens meubles et immeubles	31
4. Conflits de droit en matière de succession.....	31
5. La dévolution dans le cadre du droit belge.....	31
5.1. Droits du conjoint survivant	32
5.2. Cohabitant – droits du partenaire.....	32
5.3. Héritiers privilégiés dans le cadre du droit belge	33
5.4. Testament: le faire enregistrer ou pas	33
6. Taux fiscaux – assiette – rappel.....	34

7. Que faire dans la pratique en cas de décès d'un parent?34

I. INTRODUCTION

“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”³.

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

- La population de certains États membres de l'UE comprend un nombre ou un pourcentage élevé de ressortissants d'autres États membres de l'EU, par exemple
 - 1,8 million de citoyens d'autres États membres de l'UE vivent en Allemagne,
 - au Luxembourg, 20 % de la population sont des ressortissants d'autres États membres de l'UE.
- De plus, un nombre non négligeable de ressortissants de certains États membres de l'UE vivent dans d'autres États membres que leur pays d'origine, par exemple
 - plus d'un million d'Italiens,
 - 11,7 % des Irlandais.
- Nombre des citoyens de l'UE possèdent des comptes bancaires (par exemple au Luxembourg) ou des immeubles dans d'autres États membres de l'UE. Les banques allemandes estiment que près d'un million d'Allemands possèdent des immeubles dans d'autres États membres de l'UE. Il est un fait aussi que de nombreux Britanniques, Belges et Allemands possèdent des biens immeubles dans d'autres États membres de l'UE (par exemple en France, en Espagne et en Italie).
- Sur la base de chiffres fournis par l'Office de liaison Bruxelles-Europe, on peut dire qu'à côté des 40 000 fonctionnaires de l'UE, quelque 105 000 personnes, parmi lesquelles les membres des familles desdits fonctionnaires, les agents d'autres organisations liées à l'UE (groupements d'intérêts, entreprises internationales, journalistes, représentants régionaux) se sont installées à Bruxelles. À cela s'ajoutent les personnes qui vivent à la périphérie de Bruxelles ainsi que dans d'autres régions de Belgique.

Face à ces chiffres croissants ⁴, 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. C'est à peu près, tout ce que l'on peut vous dire..."

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.

«Avec quelque 12,3 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».

³ Citation de Franco Frattini, ancien Vice-président de la Commission, chargé de la justice, de la liberté et de la sécurité.

⁴ Statistiques diffusées en 2009

II. FONCTIONNAIRES DE L'UE – DOMICILE FISCAL – ARTICLE 13 DU PROTOCOLE SUR LES PRIVILÈGES ET IMMUNITÉS⁵

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 de l'arrêt Humblet⁷ 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 statut⁸.

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 statut⁹:

"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, ..."

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.

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 CJCE, arrêt du 16/12/1960 (aff. 6/60) et plus récemment l'arrêt du 5/7/2012, Bourges-Maunoury, aff. C-558/10

⁸ 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.

⁹ ... 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,

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 Protocole¹⁰.

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 ACTIVITE – ARTICLE 13 DU PROTOCOLE SUR LES PRIVILEGES

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)¹¹.

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.

¹⁰ CJCE., arrêt du 3/7/1974, aff. 7/74, Brouerius van Nideck

¹¹ 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 GENERAUX

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 A 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 conjoint¹². Ces situations concernent principalement des couples de même sexe.

Toutefois, certains partenariats sont 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 membres¹³.

Depuis, nombre d'États membres ont reconnu l'institution du mariage entre personnes de même sexe¹⁴.

¹² TPI, arrêt du 28 janvier 1999, aff. T-264/97, *D. & Royaume de Suède c. Conseil de l'Union européenne*
¹³ 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 (2013), Royaume-Uni (2013)

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

Les fonctionnaires à la retraite ne sont pas soumis aux dispositions du Protocole mais au droit commun¹⁵.

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 décès.

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).

¹⁵ Voir détails ci-après.

1.2. FONCTIONNAIRE RETRAITE 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 »¹⁶.

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 français¹⁷.

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 5/7/2012¹⁸, 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 »

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

¹⁷ Une copie de l'arrêt est disponible sur demande à HR-B1-CONSEILS-JUR@ec.europa.eu

¹⁸ Arrêt du 5 juillet 2012, *Bourges-Maunoury*, C-558/10

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.

2. DETERMINATION DU DOMICILE FISCAL APRES 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. RESIDENCE « NORMALE OU HABITUELLE » - CRITERES EN DROIT DE L'UNION EUROPEENNE

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

- **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)¹⁹ 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 personne²⁰. 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 BILATERALES

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. SPECIFICITES DES LEGISLATIONS 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".

¹⁹ L 403 du 30/12/2006, p. 18

²⁰ Aff. F-6/12, *Bourtembourg c. Commission européenne*.

"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 « conservent » leurs contribuables durant 10 ans !

Même après avoir quitté le pays et établi sa résidence permanente dans un autres 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 notion se retrouve, toutefois, 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

3. TAXATION DES AUTRES 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" ²¹

- La Cour de justice a confirmé cette jurisprudence dans un **arrêt du 16 juillet 2009** ²² :

« 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 ».

3.4.2. LES INTERETS

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.

L'échange d'informations est appliqué par 25 des 28 Etats membres de l'Union européenne ²³, 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.

Seuls le Luxembourg et l'Autriche continuent provisoirement à appliquer un régime transitoire (1) sans échange d'information, mais (2) appliquant une retenue à la source sur les paiements d'intérêts de 35%.

²¹ CJCE, 14 novembre 2006, *Mark Kerckhaert, Bernadette Morres v Belgische Staat*, C-513/04 [Belgique]

²² CJCE, 16 juillet 2009, *Jacques Damseaux c. Etat belge*, C-128/08 [Belgique]

²³ La Belgique a quitté la période transitoire au 1^{er} janvier 2010

4. ALERTES FISCALES !

3.5.1. 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.

3.5.2. 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 complète 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.

Un contribuable averti en vaut au moins deux...

IV. LES SUCCESSIONS – INFLUENCE DU DROIT DE L'UNION EUROPEENNE

1. SITUATION AVANT LE 17/08/2015: AUTONOMIE TOTALE DES ETATS MEMBRES (OU DES REGIONS)

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 entraient 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.

Ceci 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")²⁴ que règlement (CE) n° 864/2007 du 11 juillet 2007 ("Rome II")²⁵ excluent expressément les testaments et la succession 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 du Conseil (CE) n° 44/2001 du 22 décembre 2000 relatif à la juridiction et à la reconnaissance et à l'exécution des jugements en matière civile et commerciale ("Bruxelles I")²⁶ 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 final²⁷, 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)²⁸.

²⁴ JO L 177 du 4.7.2008, p. 6.

²⁵ JO L 199 du 31.7.2007, p. 40.

²⁶ JO L 12 du 13.1.2001, p. 1.

²⁷ Non publié au Journal officiel, mais peut être trouvé sous <http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/l16017.htm>

²⁸ http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/pr/614/614735/614735en.pdf;
<http://www.europarl.europa.eu/oeil/file.jsp?id=5262052>

2. LOI APPLICABLE UNE SUCCESSION – REGLEMENT (EU) N° 650/2012 DU 4 JUILLET 2012 APPLICABLE DEPUIS LE 17/08/2015

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 européen ²⁹ 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 ;
- 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 ³⁰(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...)

Ainsi que l'indiquait le Commissaire Barrot, aucune révolution ne doit être donc être attendue, puisqu'il n'y aura pas de modification sur la substance et que l'on se contentera de chercher à éviter les conflits de lois et la confusion quant au droit applicable. Le règlement ne règlera pas tout.

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.

²⁹ JO L 201 du 27/7/2012, p.107

³⁰ **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

3. L'UNION EUROPEENNE TOLERE LES DOUBLES, TRIPLES, VOIRE MULTIPLES IMPOSITIONS D'UN MEME PATRIMOINE

3.1. Il existe peu de conventions bilatérales préventives de double imposition en matière de droits de succession entre les Etats membres.

Ceci engendre bien souvent des doubles, voire triples, impositions à charge des héritiers.

A titre d'exemple, signalons que même si un défunt avait son domicile fiscal dans un autre Etat membre, « une déclaration de mutation par décès » devrait être déposée, et des droits de succession devraient être liquidés en Belgique en vertu du principe de l'immutabilité des immeubles situés dans le Royaume.

D'autre part, ces mêmes immeubles devraient également être déclarés et taxés sous la législation nationale applicable à la succession du défunt.

Ces mêmes immeubles pourraient être taxés une 3^{ème} fois dans le chef de l'héritier de la succession par un Etat membre qui taxe dans le chef des bénéficiaires (par ex. Allemagne, Espagne).

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 membre³¹.

3.2. D'autre part, rappelons que la Cour de justice des Communautés européennes (ci-après CJCE) 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 que l'article 56 du Traité instituant la Communauté européenne :

« Doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un Etat membre en vertu de laquelle la succession d'un ressortissant de cet Etat membre, qui est décédé dans les dix années après avoir transféré à l'étranger le domicile qu'il avait dans ledit Etat membre, est imposée comme si ce ressortissant était resté domicilié dans ce même Etat, tout en bénéficiant d'un dégrèvement des droits de succession prélevés par d'autres Etats »³²

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 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 Etat 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 Etat membre sur des créances en capital détenues sur une institution financière située dans un autre Etat membre, ne prévoit pas, lorsque la personne dont la succession est ouverte résidait, à la date de son décès, dans le premier Etat membre, l'imputation sur les droits de succession dus dans celui-ci des droits de succession acquittés dans l'autre Etat membre »³³

³¹ C'est le cas notamment des Pays-Bas.

³² CJCE, 23 février 2006, Heirs of M.E.A. van Hilten-van der Heijden v Inspecteur van de belastingdienst /Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, C-513/03 [Pays-Bas]

³³ CJCE, 12 février 2009, n°c-67/08, Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren, C-67/08 [Allemagne]

4. COMMUNICATION ET RECOMMANDATION DE LA COMMISSION EUROPEENNE DU 15/12/2011.

Dans l'Acte pour le marché unique³⁴ et le rapport sur la citoyenneté de l'Union européenne³⁵, 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*»³⁶, 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**"³⁷, 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-28 résidant dans un État membre autre que leur État d'origine atteignait environ 12,3 millions en 2010, ce qui représente une augmentation de 3 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 lieux plus cléments à l'égard de leurs héritiers...

A ce jour, il faut bien constater que les États membres n'ont réservé aucune suite tangible à la recommandation de la Commission, la Belgique restant le pire des États membres (toutes régions confondues) en termes de fiscalité successorale.

³⁴ COM(2010) 206

³⁵ COM(2010) 603

³⁶ COM(2010) 769

³⁷ COM(2011) 864 Final,

5. LA COUR DE JUSTICE, PREMIER SECOURS CONTRE LES DISCRIMINATIONS !

Suivant une jurisprudence récente mais constante, la Cour de justice sanctionne systématiquement les Etats membres qui pratiquent des discriminations fondées sur la résidence, notamment en matière de droits de succession.

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 »*³⁸

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

2. Dans un arrêt du 18 janvier 2007³⁹, 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 »*⁴⁰.

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. (...) »*⁴¹

³⁸ CJCE, 11 décembre 2003, *The heirs of H. Barbier and Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren /Ondernemingen buitenland te Heerlen*, C-364/01 [Pays-Bas]

³⁹ CJUE, 18 janvier 2007, C-104/06

⁴⁰ CJCE, 11 octobre 2007, *Erika Waltraud Ilse Hollmann v Fazenda Pública, Ministério Público*, C-443/06 [Portugal]

⁴¹ CJCE, 25 octobre 2007, *Maria Geurts, Dennis Vogten v Administratie van de BTW, registratie en*

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 »*⁴²

6. Les Pays-Bas ont également été sanctionnés par la Cour 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.

⁴² *domeinen, Belgische Staat, C-464/05 [Belgique]*
CJCE, 17 janvier 2008, *Theodor Jäger v Finanzamt Kusel-Landstuhl*, C-256/06 [Allemagne]

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 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 »⁴³

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 membre⁴⁴.

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. »⁴⁵

8. L'Espagne a également été sanctionnée dans un arrêt du 6 octobre 2009⁴⁶ 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 ».

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

⁴⁴ Dans le cadre des droits de mutation par décès

⁴⁵ CJCE, 11 septembre 2008, Hans Eckelkamp, e.a. v Belgische Staat, C-11/07 [Belgique]

⁴⁶ CJCE, 6 octobre 2009, Commission v Espagne, C-562/07

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 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 2011⁴⁷ pour une double discrimination fondée à la fois sur la nationalité et la résidence :

La République hellénique :

- *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,*
- 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 2009⁴⁸, 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 2011⁴⁹ 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.

⁴⁷ Aff. C-155/09, *Commission européenne c. République Hellénique*

⁴⁸ CJUE, 27 janvier 2009, *Hein Persche c. Finanzamt Lüdenscheid*, C-318/07

⁴⁹ Aff. C-25/10, *Missionwerk Werner Heukelbach eV c. Etat belge*

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 2011⁵⁰, 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.

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 2011⁵¹, 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**⁵², 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**⁵³, la Cour de justice a sanctionné l'Espagne en raison de la discrimination entretenue par 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 ».

⁵⁰ Aff. C-10/10, *Commission européenne c. République d'Autriche*

⁵¹ Aff. C-450/09, *Schröder*

⁵² Aff. C-181/12, *Yvon Welte v. Finanzamt Velbert*

⁵³ Aff. C-127/12, *Commission européenne contre Royaume d'Espagne*

17. Le **11 septembre 2014**⁵⁴, 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 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 ».

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 étroit 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.

⁵⁴ Aff. C-489/13, *Ronny Verest, Gaby Gerards contre Belgische Staat*,

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 décès⁵⁵ et qui n'ont pas été soumises aux droits d'enregistrement.

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

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 succession⁵⁶.

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

3. PERSONNES POUVANT PRETENDRE A HERITER (DEVOLUTION SUCCESSORALE)

La loi identifiée en application du règlement n° 650/2012 détermine 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

4.1. HERITIERS 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 espagnoles⁵⁷, 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 importants⁵⁸] en 2008.

⁵⁵ Un an au Luxembourg.

⁵⁶ Article L132.12 du code français des assurances.

⁵⁷ Madrid, la Castille, le Pays Basques, Aragon, Majorque, Catalogne (2012), etc...

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);
- 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)⁵⁹.

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. COMPETENCE FISCALE (HORS CHAMP D'APPLICATION DU REGLEMENT 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 membre⁶⁰.

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 DECEDEE

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 applicable⁶¹.

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

⁵⁸ En ligne directe : 1 millions d'euros de franchise puis 4%...

⁵⁹ Arrêt du 26 juin 2008, n° 96/2008, « KBC Life Invest Plan ».

⁶⁰ Monaco, canton de Genève.

⁶¹ En Allemagne, par exemple, six mois de séjour continu.

De plus, certains États membres imposent aussi des droits de succession aux héritiers, légataires ou donataires en fonction de leur résidence⁶².

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.

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 IMPOSITION 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).

⁶² Par exemple France et Allemagne.

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 immeuble⁶³.
- (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.

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 fiscaux⁶⁴, ce qui rend certains de ceux-ci plus attractifs que d'autres.

De plus, certains États membres ont récemment modifié de fond en comble le régime des droits de succession, les supprimant ou 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 2008 (région bruxelloise), en France en 2007, etc....

VI. LA SUCCESSION EN BELGIQUE

Les droits de succession sont perçus lors d'un décès ou lors d'une situation assimilée, sur la valeur totale ou partielle des biens constituant le patrimoine du défunt

En Belgique, toute personne qui hérite d'un défunt paie des droits (droits de succession) sur la part du patrimoine du défunt qu'elle recueille.

1. GENERALITES

Comme il l'a déjà été indiqué, en Belgique, comme en Espagne, le droit successoral a été dévolu aux régions, tant pour ce qui est de la définition de la résidence et de l'assiette, que pour ce qui est des taux et des abattements.

En Belgique, la loi établit une distinction, dans le cas des particuliers, entre le droit de succession, qui s'applique aux résidents belges, et le droit de mutation par décès, qui s'applique aux personnes ne résidant pas en Belgique.

En matière d'impôts sur les revenus, un fonctionnaire et son conjoint sont considérés comme "isolés" et soumis à des impositions distinctes⁶⁵.

Par contre, ils sont considérés comme mariés pour l'application des droits de successions. Le code des droits de succession ne contient aucune disposition comparable à l'article 126, paragraphe 2, 4° CIR/92.

En Belgique, les droits de succession sont régionalisés⁶⁶.

⁶³ Voir également Espagne, Royaume-Uni et France.

⁶⁴ par exemple seuil porté à 563 000 € en Allemagne, à 325.000 £ au Royaume-Uni, à 159.325 € pour les enfants et les légataires handicapés en France depuis le 1^{er} janvier 2011.

⁶⁵ Pour utiliser la terminologie introduite par la loi du 10 août 2001 (article 126, § 2, 4° CIR/92).

⁶⁶ Article 4(4) de la loi du 16 janvier 1989.

La Région flamande⁶⁷, puis la Région bruxelloise⁶⁸ ont utilisé leurs pouvoirs pour modifier les barèmes fiscaux.

En Flandre, les personnes vivant sous le même toit depuis au moins un an sont traitées de la même manière que les couples mariés⁶⁹.

En région flamande, depuis le 1^{er} janvier 2007, il n'y a plus de droits de succession à acquitter pour le conjoint survivant ou le cohabitant pour le logement familial situé en Flandre⁷⁰.

La Flandre connaît également une autre particularité. Avant d'appliquer la fiscalité sur la part d'un héritier, sa part est divisée en deux lots: d'une part les immeubles, d'autre part les meubles.

L'héritier a donc plus de chance de rester dans des tranches d'impositions inférieures.

À Bruxelles, le taux des droits de succession applicables au logement familial a été réduit (de 2 à 12 % sur la première tranche de 250.000 € au lieu de 3% à 18%).

Par une **Ordonnance de la Région Bruxelles-capitale** du **30 janvier 2014**, la région bruxelloise a imité la région flamande en accordant l'exonération des droits de succession sur le logement familial pour le conjoint ou partenaire [c'est-à-dire *cohabitant légal*] survivant⁷¹.

La Wallonie a également exercé ses pouvoirs mais, comme Bruxelles, elle ne considère comme conjoints survivants que les cohabitants ayant fait une déclaration de cohabitation au titre de l'article 1476 du Code civil (cohabitation légale, PACS)⁷².

2. DROIT DE SUCCESSION ET DROIT DE MUTATION PAR DECES

Droit de succession: droit dû par l'héritier sur l'ensemble de la part du patrimoine du défunt qu'il recueille, déduction faite des dettes du défunt et des frais funéraires.

Ces droits sont payables par toute personne héritant des biens ou d'actifs d'une personne qui vivait en Belgique.

Droit de mutation par décès: droit dû par l'héritier sur la masse qu'il recueille d'un bien immobilier situé en Belgique laissé par un défunt qui ne vivait pas en Belgique.

Les autorités fiscales belges refusaient au bénéficiaire le droit de déduire les dettes (par exemple emprunt hypothécaire) ou les moins-values.

A la suite de l'arrêt de la Cour de justice du **11 septembre 2008**⁷³, la Région bruxelloise a adapté sa législation et modifié les articles 1 et 60 de son Code des droits de succession⁷⁴ qui se lisent dorénavant:

Article 1

Il est établi :

1° un droit de succession sur la valeur, déduction faite du passif visé à l'article 27, alinéa 1er, de tout ce qui est recueilli dans la succession d'un habitant du royaume ;

⁶⁷ Décret du 20 décembre 1996 (Moniteur belge du 31.12.1996) modifié en dernier lieu par le décret du 21 décembre 2001 (Moniteur belge du 29.12.2001).

⁶⁸ Ordonnance du 6 mars 2008 (Moniteur belge du 1.4.2008).

⁶⁹ Décret du 1^{er} décembre 2000 (Moniteur du 11.1.2001) applicable à compter du 1.1.2001.

⁷⁰ Décret du 7 juillet 2006 (Moniteur belge du 20.9.2006) applicable à compter du 1.1.2007.

⁷¹ Publié au M.B. le 6/3/2014, en vigueur avec effet rétroactif depuis le 1/1/2014

⁷² Décret du 14 novembre 2001 (Moniteur belge du 29.11.2001) applicable à compter de la date de publication.

⁷³ Voir chapitre 4, arrêt n° 6 ci-dessus

⁷⁴ Ordonnance du 26 août 2010, M.B. du 3/9/2010, p. 56433

2° un droit de mutation par décès sur la valeur, déduction faite du passif visé à l'article 27, alinéa 2, si le défunt est un habitant de l'Espace économique européen, des biens immeubles situés en Belgique recueillis dans la succession d'un non-habitant du royaume.

Est réputé habitant du royaume celui qui, au moment de son décès, y a établi son domicile ou le siège de sa fortune.

Est réputé habitant de l'Espace économique européen, celui qui, au moment de son décès, a établi dans cet espace son domicile ou le siège de sa fortune.

Article 60

Les réductions visées à (article 59, 2° et 3°, ne sont applicables qu'aux personnes morales belges et aux personnes morales analogues créées conformément et assujetties à la législation d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen et ayant leur siège statutaire, leur direction générale ou leur établissement principal dans l'Espace économique européen.

3. BIENS MEUBLES ET IMMEUBLES

Bien immeuble: terrain et immeubles ainsi qu'objets faisant partie de ceux-ci (immobilisés par destination ou incorporation.

Bien meuble: biens pouvant être transportés d'un lieu à un autre et actifs non matériels (biens corporels ou incorporels), par exemple dettes.

Le *droit de succession* est dû sur tous les biens meubles et immeubles laissés par le défunt.

Le *droit de mutation par décès* est dû seulement sur les biens immeubles laissés par le défunt en Belgique.

4. CONFLITS DE DROIT EN MATIERE DE SUCCESSION

Les dispositions belges en matière de conflit ont un caractère disjonctif ayant pour conséquences qu'il n'existe pas d'unicité du patrimoine et plusieurs lois nationales peuvent être appliquées à un même élément du patrimoine du défunt.

Le droit de succession régissant la succession *intestate* diffère selon le caractère du patrimoine.

- (1) Le droit de dernière résidence du défunt régit la succession des biens meubles partout dans le monde.
- (2) Le droit du lieu de situation (*lex rei sitae*) régit la succession des biens immeubles.

La notion de domicile est déterminée suivant le principe *lex fori* (voir article 102 du Code civil, articles 2 et 3 du Code fiscal). Il s'agit du lieu de résidence principale au moment du décès. Un choix de juridiction n'était pas possible en Belgique.

Dans tous les cas, depuis le 17/08/2015, ces dispositions de la loi belge ne sont plus applicables étant incompatibles avec le règlement n° 650/2012.

5. LA DEVOLUTION DANS LE CADRE DU DROIT BELGE

Il convient de ne pas perdre de vue que, dans le droit belge, la dévolution successorale dépend du régime matrimonial. Pour déterminer quel droit régit le régime de propriété matrimoniale du patrimoine d'une personne, il faut distinguer selon que:

- a) les deux conjoints ont la même nationalité, le droit applicable étant alors le droit national commun;
- b) le deux conjoints n'ont pas la même nationalité, le droit belge déterminant le droit applicable sur la base du domicile conjugal principal des conjoints.

Les dispositions en matière de conflit pour le patrimoine matrimonial et les droits de succession ne sont pas coordonnées, ce qui aboutit souvent à l'application de régimes différents.

À cet égard, il convient de rappeler que le droit relatif aux biens matrimoniaux prévaut. En cas de décès, le régime de propriété matrimoniale doit être réglé en premier lieu.

En cas de communauté de biens, la moitié de la communauté (sous réserve de modifications contractuelles) va au conjoint survivant en vertu du droit afférent, indépendamment du droit successoral.

L'autre moitié de la communauté est soumise au droit successoral.

En cas de séparation de biens, l'ensemble du patrimoine du défunt relève de sa succession, y compris sa part des biens communs.

5.1. DROITS DU CONJOINT SURVIVANT

En vertu de l'article 745 bis, paragraphe 1 BCC, les droits successoraux, en l'absence de testament, du conjoint survivant varient selon qu'il y a d'autres héritiers. Il faut distinguer trois cas.

- La première situation est celle qui se présente lorsque le défunt laisse des descendants, des enfants adoptés ou les descendants de ceux-ci. Les enfants ne doivent pas nécessairement être issus du mariage du défunt avec le conjoint survivant. Dans ce cas, le conjoint survivant bénéficie de l'usufruit de la totalité du patrimoine (article 745 bis, paragraphe 1, premier tiret) cependant que la nue-propriété est scindée à parts égales entre les descendants, le cas échéant avec application d'une représentation.
- Deuxièmement, si le défunt ne laisse pas de descendants mais d'autres héritiers, le conjoint survivant bénéficie de la pleine propriété de la part de la communauté qui revenait au défunt ainsi que de l'usufruit de la propriété propre du défunt (article 745 bis, paragraphe 1, deuxième tiret). Le conjoint survivant bénéficie donc de la pleine propriété de l'ensemble de la communauté, dont la moitié en vertu du droit matrimonial.
- Ce régime est incontestablement favorable aux conjoints mariés sous le régime de la communauté. Si une maison faisait partie de la communauté, le conjoint survivant est propriétaire à part entière de son intégralité. Si la maison était détenue sous le régime de la séparation, le conjoint survivant est propriétaire à part entière de sa demi-part et il n'a l'usufruit que de l'autre moitié faisant partie de la succession et il doit s'accommoder des droits des parents du défunt.
- Troisièmement, si le défunt ne laisse pas d'autres héritiers, le conjoint survivant bénéficie de la pleine propriété de l'ensemble du patrimoine (article 745 bis, paragraphe 1, troisième tiret).

5.2. COHABITANT – DROITS DU PARTENAIRE

Les seules dispositions adoptées pour les cohabitants ou cohabitants légaux concernent non pas la dévolution, mais les taux des droits de succession applicables.

A la seule exception toutefois d'un droit d'usufruit accordé aux cohabitants légaux par la loi du 28 mars 2007, qui a modifié l'article 745octies. § 1^{er} du Code Civil comme suit:

"Quels que soient les héritiers avec lesquels il vient à la succession, le cohabitant légal survivant recueille l'usufruit de l'immeuble affecté durant la vie commune à la résidence commune de la famille ainsi que des meubles qui le garnissent".

Toutefois, la mesure ne s'applique qu'aux seuls cohabitants légaux. Aucune disposition n'a été prise concernant le droit successoral des cohabitants "non enregistrés" comme tel. Les partenaires n'ont aucun droit automatique et ne pourront bénéficier des taux préférentiels (1^{er} degré) qu'en cas de testament en leur faveur.

Ils ne peuvent hériter qu'en vertu d'un testament.

5.3. HERITIERS PRIVILEGES DANS LE CADRE DU DROIT BELGE

La liberté qu'a une personne de disposer de son patrimoine par voie testamentaire est limitée dans la plupart des ordres juridiques continentaux par le mécanisme traditionnel de la part réservée.

Il s'agit d'une part du patrimoine dont les bénéficiaires ne peuvent être privés et qui les met à l'abri d'être déshérités par le défunt.

L'héritier protégé dispose d'un droit de propriété sur le patrimoine. Il a le droit absolu d'obtenir sa part en nature, sans charges.

Les héritiers privilégiés sont les enfants et les ascendants à cause des liens de parenté étroits qu'ils entretiennent avec le défunt.

En Belgique, le conjoint survivant s'ajoute à ceux-ci depuis 1981.

5.4. TESTAMENT: LE FAIRE ENREGISTRER OU PAS

L'existence du testament holographe peut être enregistrée au registre central des testaments.

Un notaire peut aussi établir un acte de dépôt d'un testament qui certifie la date de celui-ci. Simultanément, le testateur peut authentifier son écriture et sa signature. Dans ce cas, l'existence du testament doit être enregistrée au registre central à moins que le testateur n'ait expressément chargé le notaire de le faire.

L'existence d'un testament public et international doit également être enregistrée au registre central.

Le registre central est conservé à Bruxelles par la Fédération royale des notaires de Belgique. La Fédération assure l'enregistrement d'un testament dans les autres pays et répond à toutes les questions touchant à l'existence et au lieu de dépôt d'un testament.

En Belgique, pour être valable un testament doit avoir été établi conformément au droit du lieu où cela a été fait et préciser la nationalité du testateur, son domicile ou lieu de résidence habituel ou le lieu où les biens immeubles sont situés.

La Belgique connaît trois types de testaments, également valables au moment du décès:

- *testament holographe (manuscrit)*: testament écrit, daté et signé par le testateur seul, de sa main. Ce testament peut être confié pour conservation et publication à un notaire;
- *testament authentique*: établi par un notaire;
- *testament international*, en vertu de la Convention de Washington du 26 octobre 1973. Un tel testament est établi par le testateur ou à la demande de celui-ci, dans la langue de son choix. Il peut être dactylographié.

Le testateur doit déclarer en présence de deux témoins que le document est l'expression de sa volonté et qu'il a connaissance de son contenu.

Le testateur signe ensuite le testament et reconnaît sa signature. Les témoins et le notaire signent également.

Le notaire joint un certificat précisant que toutes les formalités ont été accomplies. Ce document est placé dans un pli scellé avec le testament.

Le certificat doit être établi en trois exemplaires: un joint au testament, un autre remis au testateur et le dernier conservé par le notaire.

6. TAUX FISCAUX – ASSIETTE – RAPPEL

En Belgique, le taux des droits dépend:

1. de la relation par rapport au défunt,
2. de la part recueillie par chaque bénéficiaire,
3. de la région (Wallonie, Flandre ou Bruxelles).

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).

7. QUE FAIRE DANS LA PRATIQUE EN CAS DE DECES 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.

SITES WEB D'INFORMATIONS :

Monitoring des législations nationales :

<http://www.successions-europe.eu/fr/>

Trouver un notaire dans l'Union européenne

<http://www.annuaire-des-notaires.eu/>