



SUCCESSION

Le big bang européen



Depuis le 17 août 2015, les règles applicables en matière de successions internationales ont été considérablement modifiées et ceci dans le sens de la simplification. Ces nouvelles règles résultent du règlement européen sur les successions (règlement UE n°650/2012 du 4 juillet 2012) signé par l'ensemble des 28 pays membres de l'Union européenne, à l'exception (comme souvent) du Royaume-Uni, de l'Irlande et du Danemark.

Désormais, l'ensemble des pays membres signataires ont la même règle de droit international privé conduisant à l'application d'une seule loi successorale à l'ensemble de la succession : la loi de la résidence habituelle ou bien, sur option, la loi de la nationalité du défunt.

Bien que ce texte ne vise que les aspects civils de la succession internationale (I), il en résulte, de manière indirecte, des effets fiscaux (II).

■ **Par Pascal Julien Saint-Amand** / notaire, ancien avocat fiscaliste, Président du Groupe Althémis / Membre du réseau international Lexunion



Les aspects civils d'une succession internationale

Il convient en premier lieu d'insister sur le caractère strictement civil du règlement européen. Ce texte ne comporte aucune disposition d'ordre fiscal.

Ce règlement européen est relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen, et s'applique aux successions internationales ouvertes depuis le 17 août 2015.

Nous aborderons ci-après les deux principales questions qui s'appliquent en matière de planification successorale internationale : la loi applicable (1) et la juridiction compétente (2).

1. La loi successorale applicable Importance de la question

La loi successorale détermine notamment qui sont les héritiers et quelle est l'étendue de leurs droits dans la succession, qu'il s'agisse des droits ab intestat (c'est-à-dire les droits de chacun des héritiers en l'absence de testament) ou des droits réservataires (c'est-à-dire les droits minima de chacun des héritiers dans la succession du défunt en raison de leurs liens de parenté avec celui-ci).

La loi successorale définit également les règles de rapport et de réduction.

De la détermination de la loi successorale compétente dépendra donc l'étendue des droits des héritiers.

Détermination de la loi successorale applicable

La loi successorale applicable est déterminée par l'application des règles de droit international privé de chacun des pays concernés par une même succession. Ces règles vont définir la loi successorale applicable à la succession ou encore à chaque fraction de la succession.

Il existe dans le monde deux principaux

systèmes en matière successorale : le régime unitaire et le régime scissionniste.

► **Dans le régime unitaire**, l'ensemble des biens de la succession, meubles et immeubles, sont soumis à une seule et même loi successorale. Cette loi peut être, selon les pays, la loi nationale du défunt ou la loi de son domicile. Parmi les partisans de la loi nationale, on peut citer l'Allemagne, l'Autriche, la Grèce, l'Espagne, l'Italie, la Pologne avant l'entrée en vigueur depuis le 17 août 2015 du règlement européen sur les successions, ou encore le Japon.

Parmi les pays partisans de la loi du domicile, on peut citer la Suisse, le Pérou et le Paraguay, par exemple.

► **Dans le régime scissionniste**, la succession est divisée en deux masses : les biens mobiliers et les biens immobiliers. Les biens mobiliers sont soumis à la loi successorale du domicile du défunt, alors que les biens immobiliers sont soumis à la loi de leur situation.

Parmi les pays partisans du régime scissionniste, on peut citer la France avant l'entrée en vigueur le 17 août 2015 du règlement européen ou encore le Royaume-Uni (qui conserve cette règle pour l'avenir puisqu'il n'a pas signé le règlement susvisé), par exemple.

Lorsqu'une succession présente des éléments d'extranéité (lieu de résidence habituelle du défunt différent de sa nationalité ou du lieu de situation de l'actif successoral), se pose la question de la loi successorale appelée à régir le règlement de la succession.

Chacun des pays concernés par l'un des critères (résidence, nationalité, localisation des actifs, en particulier) peut avoir une réglementation conduisant à appliquer sa loi successorale. Lorsque les différents pays concernés appliquent la même règle (régime unitaire fondé sur la nationalité ou régime unitaire fondé sur le domicile ou régime scissionniste), la détermination de la loi successorale est

simple et ne donne lieu à aucun conflit. Lorsqu'en revanche les lois concernées appliquent des règles différentes, il peut en résulter un conflit de loi positif (plusieurs lois se considèrent compétentes concurremment) ou un conflit de loi négatif (aucune loi ne se considère compétente).

La règle retenue par le règlement européen

Afin de simplifier le règlement des successions dans le cadre européen, le règlement UE n°650/2012 du 4 juillet 2012 a prévu une règle de conflit de loi uniforme entre tous les pays signataires et pose le principe suivant : pour les décès survenus depuis le 17 août 2015, une seule loi s'applique à l'ensemble de la succession. Cette loi est la loi de la résidence habituelle du défunt, ou sur option du défunt la loi de sa nationalité.

- Loi de la résidence habituelle

En l'absence de *professio juris* (option expresse testamentaire) en faveur de la loi nationale, la loi successorale applicable sera la loi de la résidence.

Cette notion de résidence n'est pas définie expressément par le règlement européen. Le considérant 23 du règlement précise cependant : « *Afin de déterminer la résidence habituelle, l'autorité chargée de la succession devrait procéder à une évaluation d'ensemble des circonstances de la vie du défunt au cours des années précédant son décès et au moment de son décès, prenant en compte tous les éléments de fait pertinents, notamment la durée et la régularité de la présence du défunt dans l'État concerné ainsi que les conditions et les raisons de cette présence. La résidence habituelle ainsi déterminée devrait révéler un lien étroit et stable avec l'État concerné* ».

Certains cas sont plus complexes. En particulier lorsque, pour des raisons professionnelles ou économiques, le défunt était parti vivre dans un autre État pour y tra-



vailler, parfois pendant une longue période, tout en ayant conservé un lien étroit et stable avec son État d'origine. Dans un tel cas, le défunt pourrait, en fonction des circonstances de l'espèce, être considéré comme ayant toujours sa résidence habituelle dans son État d'origine, dans lequel se trouvait le centre des intérêts de sa vie familiale et sociale (considérant 24). Il peut, dans des cas exceptionnels, être dérogé à la règle de la résidence habituelle. C'est le cas, par exemple, lorsque le défunt s'était établi dans l'État de sa résidence habituelle relativement peu de temps avant son décès et que toutes les circonstances de la cause indiquent qu'il entretenait manifestement des liens plus étroits avec un autre État. En ce cas, la loi applicable peut ne pas être la loi de l'État de résidence habituelle du défunt mais plutôt celle de l'État avec lequel le défunt entretenait manifestement des liens plus étroits (considérant 25 et article 21.2 du Règlement européen).

- Choix de la loi nationale

Par une option expresse dans le testament, le futur défunt peut choisir la loi de sa nationalité. Ce choix peut être réalisé en faveur de la loi de l'Etat dont le futur défunt possède la nationalité au moment où elle fait ce choix ou au moment de son décès. En cas de pluralité de nationalités, le défunt peut choisir n'importe laquelle de ses nationalités (que ce soit l'une de l'Union européenne ou non).

Au regard du droit français, il s'agit là d'une importante innovation, car le principe de l'unicité de la succession s'est substitué au régime scissionniste connu jusqu'à présent. De plus, l'introduction de la *professio juris* en faveur de la loi nationale du défunt a ouvert des options inconnues jusqu'alors.

- Portée de cette nouvelle règle

Cette nouvelle règle s'applique à l'ensemble des 28 pays membres de l'Union Européenne, à l'exception du Royaume-Uni, de l'Irlande et du Danemark, qui ont exercé l'« *opting out* » et ne sont donc pas liés par ce règlement.

Ce règlement a vocation universelle

(article 20 du RE), c'est-à-dire qu'il se substitue à la règle de conflit des Etats membres, y compris dans les relations avec des pays extérieurs à l'Union Européenne.

Ainsi, par exemple, un défunt, de nationalité chinoise, ayant sa résidence habituelle dans l'un des 25 pays signataires pourra choisir la loi chinoise comme loi applicable à sa succession. L'Etat membre du lieu de résidence du défunt reconnaîtra ce choix. Il conviendra ensuite d'analyser le droit international privé chinois afin de déterminer s'il accepte cette désignation. En effet, les Etats non signataires du règlement européen, ne sont pas liés par celui-ci et peuvent avoir des règles de droit international privé retenant d'autres critères (résidence du défunt, lieu de situation pour les immeubles, etc.) conduisant à l'application d'une autre loi successorale.

- Contrariété d'une loi successorale à l'ordre public

Une disposition de la loi successorale ne peut être écartée que si son application est manifestement incompatible avec l'ordre public du for (article 35 du RE).

Il en va de même de la reconnaissance d'une décision si celle-ci est manifestement contraire à l'ordre public de l'Etat membre dans lequel la reconnaissance est demandée (article 40 du RE).

Le règlement précise cependant que l'exception d'ordre public en vue d'écarter la loi d'un autre Etat membre ou l'exécution d'une décision rendue d'un autre Etat membre « *lorsque ce refus serait contraire à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, en particulier à son article 21 qui interdit toute forme de discrimination* » (considérant 58).

On peut alors s'interroger sur le point de savoir si l'adoption d'une loi successorale dans le cadre d'une *professio juris* qui viendrait réduire les droits réservataires des héritiers pourrait être considérée comme contraire à l'ordre public.

Il ne peut s'agir que de l'exception d'ordre public international, dont l'application au sein de l'Union eu-



ropéenne est contrôlée par la Cour de justice de l'Union européenne (V. CJCE, 28 mars 2000, aff. C-7/98), cette notion étant sensiblement plus restreinte que la notion d'ordre public interne.

Or si l'on se réfère à l'ordre public international français, il semble que la réserve héréditaire n'en fasse pas partie. Soulignons qu'aucune décision de la Cour de cassation n'a jamais été rendue sur ce point et les rares décisions existant sur cette question sont allées dans le sens d'une non-intégration de la notion de réserve héréditaire dans l'ordre public international (cour d'appel de Paris, 3 novembre 1987, TGI Paris 2 décembre 2014).

Il semble, par ailleurs, que l'objectif du règlement européen est de laisser aux dérogations, une place aussi limitée que possible pour donner aux principes posés par le texte une parfaite efficacité. A cet égard, la limitation de la *professio juris* à la loi nationale a déjà pour objet « *d'éviter que le choix d'une*



Il semble que la réserve héréditaire ne relève pas de l'ordre public international français



loi ne soit effectué avec l'intention de frustrer les attentes légitimes des héritiers réservataires » (considérant 39 du Règlement européen).

Il nous semble donc que la réserve héréditaire ne doit pas être considérée comme relevant de l'ordre public international français.

- Fraude à la loi

Lorsque l'objectif poursuivi par le testateur est de contourner les dispositions impératives du droit français, le considérant 26 du règlement prévoit expressément que les juridictions pourront y faire échec. Il pourrait s'agir, par exemple, d'un Français ayant sa résidence habituelle en France qui déciderait d'acquérir la nationalité d'un pays avec lequel il n'a aucun lien (certains pays vendent la faculté d'acquérir la nationalité sans autres conditions que le prix à payer) et qui ne connaît pas le mécanisme de la réserve héréditaire. Le futur défunt pourrait ensuite rédiger un testament par lequel il choisira comme loi successorale sa loi nationale (nouvelle nationalité) et qu'il exhèrède ses enfants. Dans une telle situation, l'exercice d'une action devant les tribunaux devrait permettre aux enfants

lésés de retrouver leurs droits, l'élément matériel et l'élément intentionnel exigés pour caractériser la fraude à la loi étant caractérisés.

- Application des lois de police

Selon l'article 30 du Règlement européen, lorsque l'Etat de situation de certains biens comporte des dispositions de police spécifiques limitant leur dévolution, celles-ci sont applicables (exemple l'attribution préférentielle de certains biens est une loi de police dans l'ordre juridique français).

Le règlement précise cependant dans son considérant 54 : « Toutefois, cette exception à l'application de la loi applicable à la succession requiert une interprétation stricte afin de rester compatible avec l'objectif général du présent règlement. Dès lors, ne peuvent être considérées comme des dispositions spéciales imposant des restrictions concernant la succession portant sur certains biens ou ayant une incidence sur celle-ci ni les règles de conflits de lois soumettant les biens immobiliers à une loi différente de celle applicable aux biens mobiliers, ni les dispositions prévoyant une réserve héréditaire plus importante que celle prévue

par la loi applicable à la succession en vertu du présent règlement ».

2. Les règles de compétence

Résidence habituelle du défunt au sein de l'un des Etats signataires

En cas de conflit en matière successorale, le règlement européen prévoit que la juridiction compétente sera, en principe, la juridiction de l'Etat de résidence habituelle du défunt, lorsque cette résidence est sur le territoire d'un Etat membre (article 9 du RE).

Il existe toutefois deux exceptions lorsqu'une *professio juris* a été exercée par le défunt en faveur de sa loi nationale et que celle-ci est la loi de l'un des Etats membres signataires.

Première exception (art. 5 du RE) : la compétence peut être attribuée aux juridictions de cet Etat membre, si les héritiers en font la demande.

Seconde exception (art. 6 du RE) : si les juridictions du lieu de la résidence habituelle considèrent que les juridictions de l'Etat membre dont la loi a été choisie sont mieux placées pour statuer sur la succession, compte tenu des circonstances pratiques de celle-ci, telles que la résidence habituelle des parties et la localisation des biens; elles peuvent sur demande de l'une des parties, décliner leur compétence.

Résidence habituelle du défunt au sein d'un Etat tiers

Lorsque la résidence habituelle du défunt au moment du décès n'est pas située dans un Etat membre, les juridictions de l'Etat membre dans lequel sont situés des biens successoraux sont néanmoins compétentes pour statuer sur l'ensemble de la succession dans la mesure où :

- ▶ le défunt possédait la nationalité de cet Etat membre au moment du décès ; ou, à défaut,
- ▶ le défunt avait sa résidence habituelle antérieure dans cet Etat membre, pour autant que, au moment de la saisine de la juridiction, il ne se soit pas écoulé plus de cinq ans depuis le changement de cette résidence habituelle.

Lorsqu'aucune juridiction d'un Etat membre n'est compétente en application de la règle susvisée, les juridictions de l'Etat membre dans lequel sont situés des biens successoraux sont néanmoins compétentes pour statuer sur les biens situés sur leur territoire. ■



Les aspects fiscaux d'une succession internationale

Le règlement européen UE n° 650/2012 du 4 juillet 2012 ne contient aucune disposition d'ordre fiscal. Toutefois, le choix offert entre la loi de la résidence habituelle et la loi nationale permet au testateur de modifier les héritiers et l'étendue de leurs droits. Il peut en résulter une incidence fiscale importante, les abattements et taux de droits de succession étant différents selon le lien de parenté et la valeur des actifs perçus.

Le rappel des règles françaises sur la territorialité de l'impôt en matière successorale précèdera la présentation de l'incidence des conventions fiscales internationales.

1. Règles fiscales de droit interne

Les règles de taxation en matière de mutation à titre gratuit sont définies en droit interne français par l'article 750 ter du CGI. Aux termes de cet article, la taxation est due en France si l'un au moins des trois

critères suivants est rempli.

1. Le défunt ou le donateur a son domicile fiscal en France
2. Le bien donné est un bien français
3. L'héritier ou le donataire a, au jour du décès ou de la donation, sa résidence fiscale en France et depuis au moins six ans au cours des dix dernières années.

En l'absence de convention fiscale, chaque pays concerné par la succession applique sa propre règle fiscale, indépendamment de l'autre. Cependant, la double imposition (taxation en France et à l'étranger sur un même bien) peut être partiellement évitée grâce à l'article 784 A du CGI (ou à des mesures équivalentes dans d'autres pays). Ce texte prévoit l'imputation des droits de succession ou de donation payés à l'étranger. Cette imputation n'est pas parfaite car limitée à l'impôt acquitté sur les biens situés hors de France.

Le tableau ci-après synthétise l'application de ces règles.

2. En présence d'une convention internationale

Chaque pays fixe dans son droit interne les critères de taxation en matière successorale. Certains peuvent imposer sur le fondement de la résidence fiscale ou de la nationalité du défunt (Etats-Unis), d'autres sur la localisation du bien, d'autres sur la résidence fiscale de l'héritier ou du légataire.

Il peut ainsi en résulter une double, triple, voire quadruple imposition.

Exemple : succession d'un américain (taxation selon le critère de la nationalité) résident fiscal en Allemagne (taxation sur le fondement de la résidence fiscale du défunt) détenant un bien immobilier en Belgique (taxation sur le fondement de la localisation du bien) et dont l'héritier est résident fiscal de France (taxation sur le fondement de la résidence fiscale de l'héritier). Pour éviter ces situations, les Etats peuvent convenir de conclure des conventions destinées à éviter les doubles impositions en répar-



La France a l'un des meilleurs réseaux de conventions au monde

SYNTHÈSE		DÉFUNT			
		RÉSIDENT DE FRANCE		NON-RÉSIDENT DE FRANCE	
		Bien français	Bien non français	Bien français	Bien non français
		CGI art. 750 ter 1		CGI art. 750 ter 2	CGI art. 750 ter 3
Héritier ou légataire	Résident de France (pendant au moins 6 ans au cours des 10 dernières années)	Imposition en France de l'intégralité de la succession (biens en France et hors de France). Imputation en France des droits de mutation payés à l'étranger sur les biens meubles et immeubles situés hors de France (art.784 A)		Imposition en France	Imposition en France de l'intégralité des biens recueillis par l'héritier (biens en France et hors de France). Imputation en France des droits de mutation payés à l'étranger sur les biens meubles et immeubles situés hors de France (art.784 A)
	Non-résident de France				Pas d'imposition en France



SYNTHÈSE DES CONVENTIONS SIGNÉES PAR LA FRANCE

Parmi les pays fréquemment rencontrés dans le cadre des successions internationales, le tableau suivant, synthétise la situation en matière de convention succession et de convention donation.

tissant le droit d'imposer entre les Etats signataires.

• La répartition du droit d'imposer est obtenue selon deux méthodes principales.

► **1^{ère} méthode** : l'État dans lequel le défunt était domicilié a le droit d'imposer l'ensemble de la succession mondiale. Toutefois, l'autre État peut également imposer tout ou partie des actifs situés sur son territoire. L'État du domicile consent un crédit d'impôt à hauteur de l'impôt payé dans l'autre Etat sur ces actifs (méthode de l'imputation).

► **2^e méthode** : répartition de l'imposition en fonction de la nature et de la localisation des actifs. L'Etat dans lequel le défunt avait son domicile exonère les biens imposables dans l'autre Etat. Chaque Etat a donc un droit exclusif d'imposer tels ou tels biens.

L'Etat de résidence du défunt conserve généralement le droit de taxer les biens pour lesquels le droit d'imposer lui est accordé selon la méthode du « Taux Effectif » pour maintenir la progressivité des droits suivant un mécanisme comparable à celui applicable en matière d'impôt sur le revenu.

• La France a l'un des meilleurs réseaux de conventions au monde.

Parmi les 197 pays reconnus par l'ONU, la France a signé :

• 38 conventions sur les successions. Il s'agit de conventions conclues avec les pays suivants : Algérie, Allemagne, Arabie Saoudite, Autriche, Bahreïn, Belgique,

	SUCCESSION	DONATION
Allemagne	oui	oui
Autriche	oui	oui
Belgique	oui	non
Danemark	non	non
Espagne	oui	non
Etats-Unis	oui	oui
Finlande	oui	non
Italie	oui	oui
Monaco	oui	non
Portugal	oui	oui
Luxembourg	non	non
Suède	oui	oui
Pays-Bas	non	non
Russie	non	non
Suisse	non	non
Grande Bretagne	oui	non

Bénin, Burkina-Faso, Cameroun, Canada, Centrafrique, République Centrafricaine, Congo, Côte d'Ivoire, Emirats arabes unis, Espagne, Etats-Unis, Finlande, Gabon, Guinée, Italie, Koweït, Liban, Mali, Maroc, Mauritanie, Mayotte, Monaco, Niger, Nouvelle-Calédonie, Oman, Portugal, Qatar, Royaume-Uni, Saint-Pierre-et-Miquelon, Sénégal, Suède, Togo, Tunisie.

• 10 sur les donations. Il s'agit de conventions conclues avec les pays suivants : Allemagne, Autriche, Canada, Etats-Unis, Guinée, Italie, Nouvelle-Calédonie, Portugal, Saint-Pierre et Miquelon, Suède.

Conclusion La réforme du droit des successions applicable aux décès intervenus depuis le 17 août 2015 offre donc un champ de planification successorale extrêmement large et passionnant. Le conseil se devra d'analyser la situation sous l'angle juridique et fiscal afin d'atteindre au mieux les objectifs poursuivis par les clients. La complexité de la matière impose de travailler avec des correspondants étrangers ayant une connaissance approfondie des problématiques internationales. Cela permet de délivrer un conseil sécurisé et d'aborder la matière internationale comme un champ d'opportunités plutôt qu'un univers sclérosant. ■ →

CAS PRATIQUE

COMMENT RÉGLER UNE SUCCESSION FRANCO-ITALIENNE

■ En collaboration avec M^e Federico Tassinari / notaire à Bologne, réseau notarial italien IN SIGNUM / membre du réseau international LEXUNION

Afin d'illustrer les incidences de l'entrée en vigueur du règlement européen en matière successorale, nous analysons ci-après les conséquences juridiques et fiscales d'une désignation de loi applicable ou non par le cas pratique suivant.

Un citoyen français ayant sa résidence habituelle en Italie souhaite organiser sa succession.

- Il détient en France une propriété et des liquidités importantes.

- Il détient en Italie deux propriétés et un compte bancaire. Il est marié sous le régime de la séparation des biens.

Il laisse comme héritiers : son épouse résidente en Italie, et leurs deux enfants communs résidents de France.

L'épouse et les enfants s'entendent bien et veulent optimiser la situation sur le plan civil et fiscal.

Depuis l'entrée en vigueur du règlement européen, la loi successorale applicable au règlement de la présente succession sera la loi successorale italienne, loi de la résidence habituelle du défunt, à moins que le défunt n'ait expressément désigné dans un testament, la loi de sa nationalité, loi française.

Les incidences civiles

Nous analyserons en premier lieu les incidences civiles de l'application de l'une ou l'autre de ces lois en supposant que le défunt ne modifie pas les droits des héritiers tels qu'ils sont prévus par la loi (option 1) ou qu'au contraire il souhaite maximiser les droits du conjoint (option 2) ou des enfants (option 3).

OPTION 1 : L'application de la loi de la résidence habituelle (loi italienne) augmente les droits du conjoint si celui-ci opte pour un prélèvement en pleine propriété (33,33 %), par rapport à la loi nationale

OPTION 1 : le défunt ne souhaite pas modifier les droits des héritiers tels qu'ils sont prévus par la loi

DÉFUNT MARIÉ SOUS LE RÉGIME DE LA SÉPARATION DE BIENS	LE DÉFUNT A DEUX ENFANTS COMMUNS AVEC SON ÉPOUSE	
	DROITS DU CONJOINT	DROITS DES ENFANTS
Loi successorale française	25 % PP ➔ ou 100 % usufruit ➔	75 % pleine propriété ou 100 % nue-propriété
Loi successorale italienne	1/3 en pleine propriété	2/3 en pleine propriété

OPTION 2 : le défunt souhaite maximiser les droits du conjoint

DÉFUNT MARIÉ SOUS LE RÉGIME DE LA SÉPARATION DE BIENS	LE DÉFUNT A DEUX ENFANTS COMMUNS AVEC SON ÉPOUSE	
	DROITS MAXIMUM DU CONJOINT	DROITS MINIMUM DES ENFANTS
Loi successorale française	33,33 % pleine propriété ➔ ou 25 % pleine propriété et 75 % usufruit ➔	66,67 % pleine propriété ou 75 % nue-propriété
Loi successorale italienne	50 % en pleine propriété	50 % en pleine propriété

OPTION 3 : le défunt souhaite maximiser les droits des enfants

DÉFUNT MARIÉ SOUS LE RÉGIME DE LA SÉPARATION DE BIENS	LE DÉFUNT A DEUX ENFANTS COMMUNS AVEC SON ÉPOUSE	
	DROITS MINIMUM DU CONJOINT	DROITS MAXIMUM DES ENFANTS
Loi successorale française	Droit temporaire au logement (un an).	100 % pleine propriété
Loi successorale italienne	25 % en pleine propriété	75 % en pleine propriété

nale (loi française) (25 %). Inversement, le choix de la loi successorale française par l'exercice de la *professio juris* par le défunt ouvre un choix en usufruit au profit du conjoint sur 100 % de l'actif successoral, choix qui n'existe pas en droit italien.

OPTION 2 : L'application de la loi de la résidence habituelle (loi italienne) augmente les droits du

conjoint si celui-ci opte pour un prélèvement en pleine propriété (50 %), par rapport à la loi nationale (loi française) (33,33 %).

Inversement, le choix de la loi successorale française par l'exercice de la *professio juris* ouvre un choix en propriété 25 % majoré de l'usufruit 75 %, choix qui n'existe pas si la loi de la résidence habituelle s'applique.

CAS PRATIQUE

OPTION 3 : L'application de la loi française (en cas de *professio juris*) permet de transmettre la quasi-totalité de la succession aux enfants, alors que la loi italienne (loi de la résidence habituelle, limite leurs droits à 75 % du total).

Les incidences fiscales

Le règlement européen déterminant la loi successorale ne comporte aucune disposition fiscale. Toutefois, le choix de la loi applicable peut avoir pour effet de modifier les droits de chacun des héritiers et de modifier les bases imposables de chacun. Il peut alors en résulter des incidences sur le plan fiscal.

Ces incidences peuvent par ailleurs être amplifiées par le choix des biens attribués à chacun des héritiers lorsque leur résidence fiscale est différente.

1. Rappel des règles de droit interne en matière fiscale

a) France

Les règles de taxation en matière de mutation à titre gratuit sont définies en droit interne français par l'article 750 ter du CGI (*cf. supra*).

Aux termes de cet article, la taxation est due en France si l'un au moins des trois critères suivants est rempli.

1. Le défunt ou le donateur a son domicile fiscal en France.
2. Le bien donné est un bien français.
3. L'héritier ou le donataire a au jour du décès ou de la donation sa résidence fiscale en France depuis au moins six ans au cours des dix dernières années.

b) Italie

En application du droit italien, la transmission à titre gratuit est imposable lorsque le défunt ou donateur est résident d'Italie ou lorsque les biens trans-

mis sont des biens italiens.

2. Droit conventionnel

Il existe entre la France et l'Italie une convention fiscale en matière de donation et de succession.

Aux termes de cette convention, lorsque le défunt est résident fiscal d'Italie, la taxation est due en France :

- ▶ si l'actif transmis est un actif français (que l'héritier soit résident fiscal de France ou non),
- ▶ si l'actif transmis est un bien immobilier (même situé en Italie) lorsque l'héritier est un résident fiscal de France. Cette position, très contestable, est celle défendue par l'administration française. En revanche, celle-ci reconnaît que la convention fiscale exclut de la taxation en France les liquidités sises en Italie et transmises par succession ou donation à un résident fiscal français par un défunt ou donateur résident fiscal en Italie.

3. Taux d'imposition applicable dans chacun des pays

a) Barème des droits en France

- ▶ Droits applicables à la transmission au profit du conjoint : exonération de droits de succession sans limitation.
- ▶ Droits applicables à la transmission au profit des enfants : exonération dans la limite de 100 000 € par parent et par enfant, sous réserve que cet abattement n'ait pas été déjà utilisé au cours des 15 dernières années précédant le décès, puis application du barème suivant.

b) Barème des droits en Italie

Droits applicables à la transmission au profit du conjoint survivant : exonération dans la limite de 1 000 000 €, puis application d'un taux de 4 % au-delà.

Droits applicables à la transmission au

profit de chaque enfant : exonération dans la limite de 1 000 000 €, puis application d'un taux de 4 % au-delà.

4. Stratégie envisageable

a) Protection maximale du conjoint

Si l'objectif est de protéger le conjoint tout en réduisant les droits de succession au décès de Monsieur, il conviendra que le futur défunt rédige un testament par lequel il désigne la loi française et lègue à son conjoint la plus large quotité disponible entre époux (25 % en PP et 75 % en usufruit) et le solde à ses enfants. Parallèlement, le testateur précisera que la part revenant aux enfants s'imputera en priorité sur les biens mobiliers (liquidités, valeurs mobilières etc...) sis en Italie. De cette manière la fiscalité sera limitée, puisque :

- La fraction revenant au conjoint sera taxée à un taux limité de 4 % pour la seule fraction excédant 1 000 000 €.
- Parallèlement, la fraction revenant aux enfants sera taxable :
 - en Italie uniquement, pour les biens mobiliers (liquidités, valeurs mobilières etc.) sis en Italie et la transmission bénéficiera de l'abattement de 1 000 000 € par enfant,
 - en France, avec crédit d'impôt, le cas adhérent pour la fraction des autres droits leur revenant.

b) Protection maximale des enfants

Si l'objectif est de protéger les enfants tout en réduisant les droits de succession au décès du testateur, il conviendra que le futur défunt vende les biens immobiliers qu'il détient en France et en Italie, puis place le prix de cession en Italie, puis rédige un testament par lequel il désigne la loi française et lègue à ses enfants la fraction la plus large autorisée par la loi.

De cette manière la fiscalité sera limitée, puisque, l'actif successoral serait transmis quasi-intégralement aux enfants et ne serait soumis qu'à la fiscalité italienne (4 % au-delà de 1 000 000 € par héritier).

Toute solution entre les deux extrêmes évoqués ici pourra être retenue en fonction de l'objectif des clients, de leur souhait de protéger le conjoint et/ou les enfants, de conserver ou non certains de leurs biens immobiliers. ■

FRACTION DE LA VALEUR NETTE TAXABLE DU PATRIMOINE (EN EURO)

N'excédant pas	8 072	5 %
Comprise entre	8 072 et 12 109	10 %
Comprise entre	12 109 et 15 932	15 %
Comprise entre	15 932 et 552 324	20 %
Comprise entre	552 324 et 902 838	30 %
Comprise entre	902 838 et 1 805 677	40 %
Supérieure à	1 805 677	45 %