

# newsletter

Newsletter on legal and tax developments in member countries of the Lexunion network  
*Lettre d'information sur l'actualité juridique et fiscale des pays membres du réseau Lexunion*



## Portugal Adopts Global Minimum Tax Regime

## *Le Portugal adopte un régime d'impôt minimum mondial*

LEXUNION is a network that brings together notaries public and lawyers, estate experts, in several countries worldwide to advise private individuals and businesses on legal and tax matters, both in their home countries and abroad.

LEXUNION est un réseau qui regroupe des notaires et avocats, experts en patrimoine, dans de nombreux pays pour conseiller les particuliers et les entreprises en matière juridique et fiscale, dans leur pays d'origine comme à l'étranger.

16 Bvd de Waterloo B-1000 Bruxelles  
t.+34 66 59 59 935  
[www.lexunion.com](http://www.lexunion.com)

1 | Portugal Adopts Global Minimum Tax Regime

*Le Portugal adopte un régime d'impôt minimum mondial*

02

2 | Capital Gains on Real Estate: The Italian Revenue Agency redefines the Rules for the Transfer of Usufruct and Bare Ownership

*Plus-values immobilières : l'Agence des impôts italienne redéfinit les règles de cession de l'usufruit et de la nue-propriété*

06

3 | Offsetting of duty on transfers without valuable consideration paid abroad against duties payable in France on the basis of Article 784 A of the French General Tax Code (CGI): favourable case law

*Imputation des droits de mutation à titre gratuit réglés à l'étranger sur ceux dus en France sur le fondement de l'article 784 A du CGI : une jurisprudence favorable*

08

4 | Inheritance and gifts in French-speaking Switzerland: a changing tax landscape for unmarried couples

*Succession et donation en Suisse romande : une fiscalité en mutation pour les couples non mariés*

12

5 | Modernising the Law of UK Wills: The Law Commission Report 2025

*Moderniser le droit successoral britannique : le rapport de la Commission du droit 2025*

14

6 | The Impact of Habitual Residence on Cross-Border Successions: A Spanish Perspective under EU Regulation 650/2012

*L'impact de la résidence habituelle sur les successions transfrontalières : un point de vue espagnol dans le cadre du règlement UE 650/2012*

16

7 | The "social" notary in the Netherlands

*Le notaire « social » aux Pays-Bas*

18

## 1

## PORTUGAL



## Portugal Adopts Global Minimum Tax Regime

Portugal has enacted a global minimum tax regime aligned with the OECD's Pillar II initiative through Law no. 41/2024 of 8 November. This framework introduces the Global Minimum Tax Regime (RIMG) for multinational and large national groups with a consolidated turnover of €750 million or more in two of the last four tax periods. The regime ensures a minimum 15% effective tax rate per jurisdiction, reflecting Portugal's commitment to combating profit shifting and tax base erosion.

## *Le Portugal adopte un régime d'impôt minimum mondial*

Le Portugal a adopté un régime d'impôt minimum mondial conforme à l'initiative Pilier II de l'OCDE par la loi n° 41/2024 du 8 novembre. Ce cadre introduit le régime d'impôt minimum mondial (RIMG) pour les multinationales et les grands groupes nationaux ayant réalisé un chiffre d'affaires consolidé de 750 millions d'euros au minimum au cours de deux des quatre dernières périodes d'imposition. Ce régime qui garantit un taux d'imposition effectif minimum de 15 % par juridiction reflète l'engagement du Portugal à lutter contre le transfert de bénéfices et l'érosion de l'assiette d'imposition.

## Portugal Adopts Global Minimum Tax Regime *Le Portugal adopte un régime d'impôt minimum mondial*

The RIMG operates through three mechanisms: (i) The Income Inclusion Rule (IIR) ensures the ultimate parent entity collects complementary tax if subsidiaries have an effective tax rate under 15%. It applies at the parent company's jurisdiction level. If the parent company is in a country without an IIR, the (ii) Undertaxed Payments Rule (UTPR) may allocate the residual additional tax to another jurisdiction where the group operates, assuming those jurisdictions have the UTPR rule, as in Portugal. Additionally, (iii) the Qualified Domestic Top-Up Tax (Imposto Complementar Nacional Qualificado, ICNQ-PT) which, in accordance with OECD rules, is applied prior to the IIR and the UTPR, ensures that top-up taxation is first allocated to the jurisdiction where the low-taxed income arises.

The RIMG includes a *de minimis* exclusion, exempting jurisdictions where: (i) the average admissible income is less than €10 million; and (ii) the average admissible net income does not reach 1 million euros. Exemptions also apply to entities such as public bodies, pension funds and qualifying investment vehicles. The regime offers a *de minimis* exclusion for low-revenue jurisdictions and temporary relief for newly expanded groups in six or fewer jurisdictions.

Special rules in line with the OECD GloBE Model Rules allow for the exclusion of profits and losses from international shipping, provided the strategic and commercial management of the ships is carried out in Portugal. This exclusion does not apply to inland waterway transport within a single jurisdiction.

Le RIMG fonctionne selon trois mécanismes : (i) la règle d'inclusion du revenu (RIR) garantit que l'entité mère ultime collecte un impôt complémentaire si le taux d'imposition réel des filiales est inférieur à 15 %. Elle s'applique au niveau de la juridiction de la société mère. Si la société mère est située dans un pays sans RIR, (ii) la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII) peut attribuer l'impôt supplémentaire résiduel à une autre juridiction où le groupe exerce ses activités, à condition que ces juridictions appliquent la règle RPII, comme au Portugal. De plus, (iii) l'impôt complémentaire qualifié prélevé localement (ICQL) (Imposto Complementar Nacional Qualificado, ICNQ-PT) qui, conformément aux règlements de l'OCDE, est appliqué avant le RIR et le RPII, garantit que l'impôt complémentaire est d'abord attribué à la juridiction où le revenu faiblement imposé est généré.

Le RIMG prévoit une exclusion de minimis, exonérant les juridictions où : (i) le revenu moyen admissible est inférieur à 10 millions d'euros ; et (ii) le revenu net moyen admissible n'atteint pas 1 million d'euros. Des exonérations s'appliquent également aux entités telles que les organismes publics, les fonds de pension et les instruments de placement qui remplissent les conditions exigées. Le régime prévoit une exclusion de minimis pour les juridictions à faible revenu et un dégrèvement temporaire pour les groupes nouvellement élargis dans six juridictions ou moins.

Des règles spéciales, conformes au Modèle de règles GloBE de l'OCDE, permettent d'exclure les bénéfices et les pertes liés au transport maritime international, à condition que la gestion stratégique et commerciale des navires soit effectuée au Portugal. Cette exclusion ne s'applique pas au transport fluvial au sein d'une même juridiction.



## Portugal Adopts Global Minimum Tax Regime *Le Portugal adopte un régime d'impôt minimum mondial*

The European Union has adopted the DAC 9 Directive, requiring implementation of a supplementary tax return, to ensure the automatic exchange of information on the effective tax rate and top-up tax computations. Portugal must transpose the Directive into domestic law by 31 December 2025, with first reports due by 30 June 2026.

Non-compliance with the RIMG results in fines from €5,000 to €100,000, plus daily penalties. Transitional relief from penalties is available for entities acting in good faith during the initial implementation years.

OECD Administrative Guidance clarifies the treatment of deferred tax assets, which could be relevant under Portuguese tax rules, and of qualified refundable tax credits, which would in principle have limited application in Portugal under the current tax incentives framework. The guidance also lists jurisdictions whose transitional legislation qualifies under the GloBE framework. The United States' withdrawal from the global tax agreement raises questions about these rules in cross-border structures, including the regime's interaction with Bilateral Investment Treaties and M&A transactions.

Companies operating in or through Portugal should assess their structures and alignment with the regime.

For further information, please contact:

[www.rfflawyers.com](http://www.rfflawyers.com)

By Rogério Fernandes Ferreira,  
Álvaro Silveira de Meneses  
& Romy Alfredo Bouery,  
RFF Lawyers, Lisbon (Portugal)



## Portugal Adopts Global Minimum Tax Regime *Le Portugal adopte un régime d'impôt minimum mondial*



L'Union européenne a adopté la Directive DAC 9, exigeant la mise en œuvre d'une déclaration fiscale complémentaire, afin de garantir l'échange automatique d'informations sur le taux d'imposition réel et le calcul de l'impôt complémentaire. Le Portugal doit transposer la Directive en droit national avant le 31 décembre 2025, les premiers rapports devant être remis avant le 30 juin 2026.

Le non-respect du RIMG est passible de 5 000 à 100 000 € d'amende, majorée d'astreintes journalières. Une dispense transitoire de pénalités est prévue pour les entités agissant de bonne foi au cours des premières années de mise en œuvre.

Les Orientations administratives de l'OCDE clarifient le traitement des actifs d'impôt différé, susceptible d'être pertinent en vertu des règles fiscales portugaises, et des crédits d'impôt remboursables éligibles, dont l'application serait en principe limitée au Portugal dans le cadre actuel des incitations fiscales. Ces orientations énumèrent en outre les juridictions dont la législation transitoire remplit les critères du cadre GloBE. Le retrait des États-Unis de l'accord fiscal mondial soulève des questions quant à ces règles dans les structures transfrontalières, notamment l'interaction du régime avec les Traités bilatéraux d'investissement et les opérations de fusion-acquisition.

Les entreprises exerçant leurs activités au Portugal ou par le biais de ce pays doivent évaluer leurs structures et leur conformité avec le régime.

Pour plus d'informations, veuillez contacter :

[www.rfflawyers.com](http://www.rfflawyers.com)

Auteurs : Rogério Fernandes Ferreira,  
Álvaro Silveira de Meneses  
& Romy Alfredo Bouery,  
RFF Lawyers, Lisbonne (Portugal)



## Capital Gains on Real Estate: The Italian Revenue Agency redefines the Rules for the Transfer of Usufruct and Bare Ownership

Until now, capital gains on the sale of real estate by a private individual were realized — and taxable for income tax purposes as “other income”— if the property was being transferred for consideration within five years of its purchase and/or construction (Article 67(1)(b) of Italy’s Consolidated Income Tax Code, TUIR).

However, in ruling no. 133 of May 14, 2025, the Italian Revenue Agency recently stated that a) the sale of the usufruct to one person and b) the sale of the bare ownership to another person, in the same deed, by a person who is the full owner of a property, are in fact two separate transactions from a civil law perspective and are also subject to separate tax regulations.

The Italian Revenue Agency provided more details in this regard:

- the consideration deriving from the transfer of usufruct for consideration always constitutes “other income” pursuant to Article 67(1)(h) TUIR;
- the capital gain deriving from the transfer of bare ownership of real estate is taxable pursuant to the aforementioned Article 67(1)(b) TUIR.

## *Plus-values immobilières : l’Agence des impôts italienne redéfinit les règles de cession de l’usufruit et de la nue-propriété*

Jusqu’à présent, les plus-values sur la vente d’un bien immobilier par un particulier étaient réalisées - et imposables aux fins de l’impôt sur le revenu en tant qu’« autres revenus » - si le bien était transmis à titre onéreux dans les cinq ans suivant son acquisition et/ou sa construction (article 67(1)(b) du Code de consolidation de l’impôt sur le revenu italien, TUIR).

Toutefois, dans la décision n° 133 du 14 mai 2025, l’Agence des impôts italienne a récemment déclaré que la vente de l’usufruit à une personne et b) la vente de la nue-propriété à une autre personne, dans le même acte juridique, par une personne qui détient en pleine propriété un bien, sont en fait deux opérations distinctes du point de vue du droit civil et sont également soumises à des réglementations fiscales distinctes.

L’Agence des impôts italienne a donné plus de précisions à ce sujet :

- La contrepartie provenant de la cession d’usufruit à titre onéreux constitue toujours un « autre revenu » au sens de l’article 67(1)(h) TUIR ;
- La plus-value provenant de la cession de la nue-propriété d’un bien immobilier est imposable conformément à l’article 67(1)(b) TUIR susmentionné.

## Capital Gains on Real Estate: The Italian Revenue Agency redefines the Rules for the Transfer of Usufruct and Bare Ownership *Plus-values immobilières : l'Agence des impôts italienne redéfinit les règles de cession de l'usufruit et de la nue-propriété*



In other words, by classifying the two cases (purchase of the right of usufruct and purchase of the right of bare ownership) under two different regulatory provisions, the Italian Revenue Agency no longer considers the five-year period from the date of purchase to be applicable, which renders the transfer no longer effective for tax purposes.

Consequently, the purchase of the right of usufruct, to be classified as the establishment of such right, will always give rise to capital gains for the seller for the portion of the consideration relating to the sale of that right.

This position taken by the Revenue Agency has been strongly criticized by professionals in the sector.

En d'autres termes, en classant les deux cas (acquisition du droit d'usufruit et acquisition du droit de nue-propriété) en vertu de deux dispositions réglementaires différentes, l'Agence des impôts italienne considère que le délai de cinq ans à compter de la date d'acquisition n'est plus applicable, la cession est ainsi sans effet à des fins fiscales.

Par conséquent, l'acquisition du droit d'usufruit, à qualifier d'établissement de ce droit, générera toujours une plus-value pour le vendeur au titre de la partie onéreuse relative à la cession de ce droit.

Cette position de l'Agence des impôts a été vivement critiquée par les professionnels du secteur.

June 16, 2025

By Francesca Ferrari,

Studio notarile Tassinari & Damascelli,  
Bologna - Member of Insignum (Italy)

16 juin 2025

Auteure : Francesca Ferrari,

Studio notarile TASS Inari & Damascelli,  
Bologne - Membre de Insignum (Italie)



# 3

## FRANCE



*Offsetting of duty on transfers without valuable consideration paid abroad against duties payable in France on the basis of Article 784 A of the French General Tax Code (CGI): favourable case law.*

Under French domestic tax rules (Article 750 ter of the General Tax Code (CGI)), gifts and inheritances are taxable in France when at least one of the following conditions is met:

- The donor/deceased is domiciled in France for tax purposes (Article 750 ter 1)
- The assets are located in France (Article 750 ter 2)
- The donee/heir is a tax resident of France and has been domiciled there for at least six of the ten years preceding the year in which the assets are received (Article 750 ter 3)

In order to limit cases of double taxation, French domestic law allows duty on transfers without valuable consideration **paid abroad** to be offset against duties payable in France, **up to the amount of tax paid on assets located outside France** (Article 784 A).

*Imputation des droits de mutation à titre gratuit réglés à l'étranger sur ceux dus en France sur le fondement de l'article 784 A du CGI : une jurisprudence favorable.*

Selon les règles fiscales de droit interne français (Art. 750 ter du Code Général des Impôts), les donations et les successions sont imposables en France lorsqu'au moins l'une des conditions suivantes est remplie :

- Le donateur / défunt est résident fiscal de France (art. 750 ter 1°)
- Les biens sont situés en France (art. 750 ter 2°)
- Le donataire / héritier est résident fiscal de France et l'a été pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens (art. 750 ter 3°)

Afin de limiter les cas de double imposition, le droit interne français permet d'imputer les droits de mutation à titre gratuit réglés à l'étranger sur ceux dus en France, à hauteur des impôts acquittés sur les biens situés hors de France (art. 784 A).

## Offsetting of duty on transfers without valuable consideration paid abroad against duties payable in France on the basis of Article 784 A of the French General Tax Code (CGI): favourable case law.

### *Imputation des droits de mutation à titre gratuit réglés à l'étranger sur ceux dus en France sur le fondement de l'article 784 A du CGI : une jurisprudence favorable*

Sometimes the tax base is not the same in the two countries, which raises the question of how to offset duties paid abroad.

Thus, for example, a gift made by a tax resident of Switzerland (Canton of Vaud) to a tax resident of France (within the meaning of Article 750 ter 3) relating to the bare ownership of an asset located outside France (in this case the bare ownership of securities in a Luxembourg company) would be taxable in France (donee's residence) and in Switzerland (donor's residence).

It is then possible to offset the gift tax paid in Switzerland against the tax payable in France under Article 784 A of the aforesaid CGI. The offsetting of duty is limited to duty payable on assets located outside France (in this specific case, duty payable in Switzerland on assets located in Luxembourg). However, the tax base in Switzerland for such a gift of bare ownership is the full ownership value of the asset, while the tax base in France is the value of the bare ownership transferred.

Il arrive parfois que la base d'imposition ne soit pas la même dans les deux Etats, ce qui pose la question des modalités d'imputation des droits réglés à l'étranger.

Ainsi, par exemple, une donation consentie par un résident fiscal de Suisse (Canton de Vaud) à un résident fiscal de France (au sens de l'art. 750 ter 3°) portant sur la nue-propriété d'un bien situé hors de France (en l'occurrence la nue-propriété de titres d'une société luxembourgeoise) serait imposable en France (résidence du donataire) et en Suisse (résidence du donneur).

Il est alors possible d'imputer les droits de donation réglés en Suisse sur ceux dus en France en application de l'article 784 A du CGI susvisé. L'imputation des droits est limitée aux droits dus sur les biens situés hors de France (au cas particulier droits dus en Suisse sur des biens situés au Luxembourg). Cependant, l'assiette de l'imposition en Suisse sur cette donation de nue-propriété est la valeur en pleine propriété du bien, tandis que l'assiette de l'imposition en France est la valeur de la nue-propriété transmise.



Offsetting of duty on transfers without valuable consideration paid abroad against duties payable in France on the basis of Article 784 A of the French General Tax Code (CGI): favourable case law.

*Imputation des droits de mutation à titre gratuit réglés à l'étranger sur ceux dus en France sur le fondement de l'article 784 A du CGI : une jurisprudence favorable*



There are two possible approaches:

- In the first approach, since the duties paid in Switzerland are based on the full ownership value, whereas those payable in France are calculated on the bare ownership, the offsetting can only relate to the fraction of the duties paid in Switzerland relating to the value of the bare ownership. A pro rata amount would then have to be calculated.
- In the second approach, whether analysed from the Swiss or French side, the transfer relates to the bare ownership of the asset, regardless of the calculation method used. Consequently, all of the duty payable in Switzerland in respect of this transfer of bare ownership can be offset against the duty payable in France (regardless of the fact that the Vaud tax rules provide for a calculation based on the full ownership value in this case).

Deux approches sont envisageables :

- Selon la première approche, les droits payés en Suisse l'étant sur la valeur en pleine propriété, alors que ceux dus en France sont calculés sur la nue-propriété, l'imputation ne pourrait porter que sur la fraction des droits payés en Suisse afférents à la valeur de la nue-propriété. Un prorata devrait alors être calculé.
- Selon une seconde approche, la transmission porte, qu'on l'analyse du côté suisse ou français, sur la nue-propriété du bien, peu importe la méthode de calcul retenue. En conséquence la totalité des droits dus en Suisse au titre de cette transmission de la nue-propriété est imputable sur les droits dus en France (peu importe que les règles fiscales vaudoises prévoient un calcul sur la valeur de la pleine propriété en ce cas).

## Offsetting of duty on transfers without valuable consideration paid abroad against duties payable in France on the basis of Article 784 A of the French General Tax Code (CGI): favourable case law.

### *Imputation des droits de mutation à titre gratuit réglés à l'étranger sur ceux dus en France sur le fondement de l'article 784 A du CGI : une jurisprudence favorable*

In a ruling by the Paris Court of Appeal (26/05/2025), the judges adopted the second analysis and deemed that Article 784 A of the CGI: “*justifies taking into account, for offsetting purposes, the amount of tax paid as a result of the transfer of assets located abroad, regardless of the method of calculation*”.

This ruling has confirmed the possibility for taxpayers to offset all the duties paid to the Vaud administration against those payable to the French administration, without applying a ratio.

This taxpayer-friendly position is consistent and reassuring. It could be applied to gifts of bare ownership made in a Franco-Belgian context (Belgian resident giving bare ownership of assets located outside France to a French tax resident).

If the French tax authorities appeal to the Court of Cassation, let us hope that the highest court confirms this analysis, which seems to us to comply with both the letter and the spirit of Article 784 A.

Link to the decree:

<https://www.courdecassation.fr/decision/683547217e87f966fe0214f4>

By Pascal JULIEN-SAINT-AMAND / Guillaume ETAIN,  
Althémis Paris (France)

Par un arrêt de la Cour d'Appel de Paris (26/05/2025), les juges ont retenu la seconde analyse et considéré que l'article 784 A du CGI : « justifie de prendre en compte, pour l'imputation, le montant de l'impôt acquitté en raison même de la mutation des biens situés à l'étranger indépendamment de ses modalités de calcul. »

Cet arrêt a confirmé la possibilité pour les contribuables d'imputer l'ensemble des droits réglés à l'administration vadoise sur ceux dus à l'administration française, sans faire application d'un ratio.

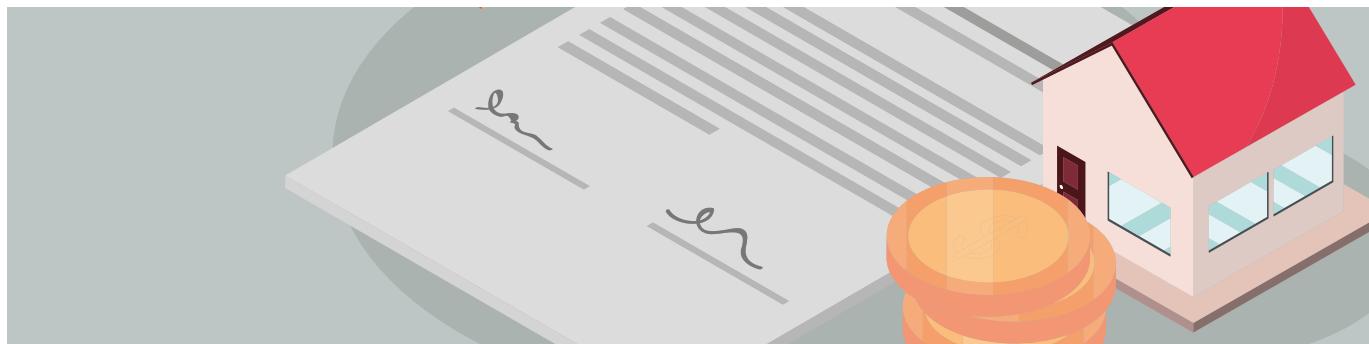
Cette prise de position, favorable au contribuable, est cohérente et rassurante. Elle pourrait s'appliquer aux donations de nue-propriété consenties dans un contexte franco-belge (résident belge donnant la nue-propriété d'actifs situés hors de France au profit d'un résident fiscal de France).

Si l'administration fiscale française se pourvoit en Cassation souhaitons que la plus Haute Juridiction confirme cette analyse, qui nous semble être conforme à la lettre comme à l'esprit de l'article 784 A.

Le lien vers l'arrêt :

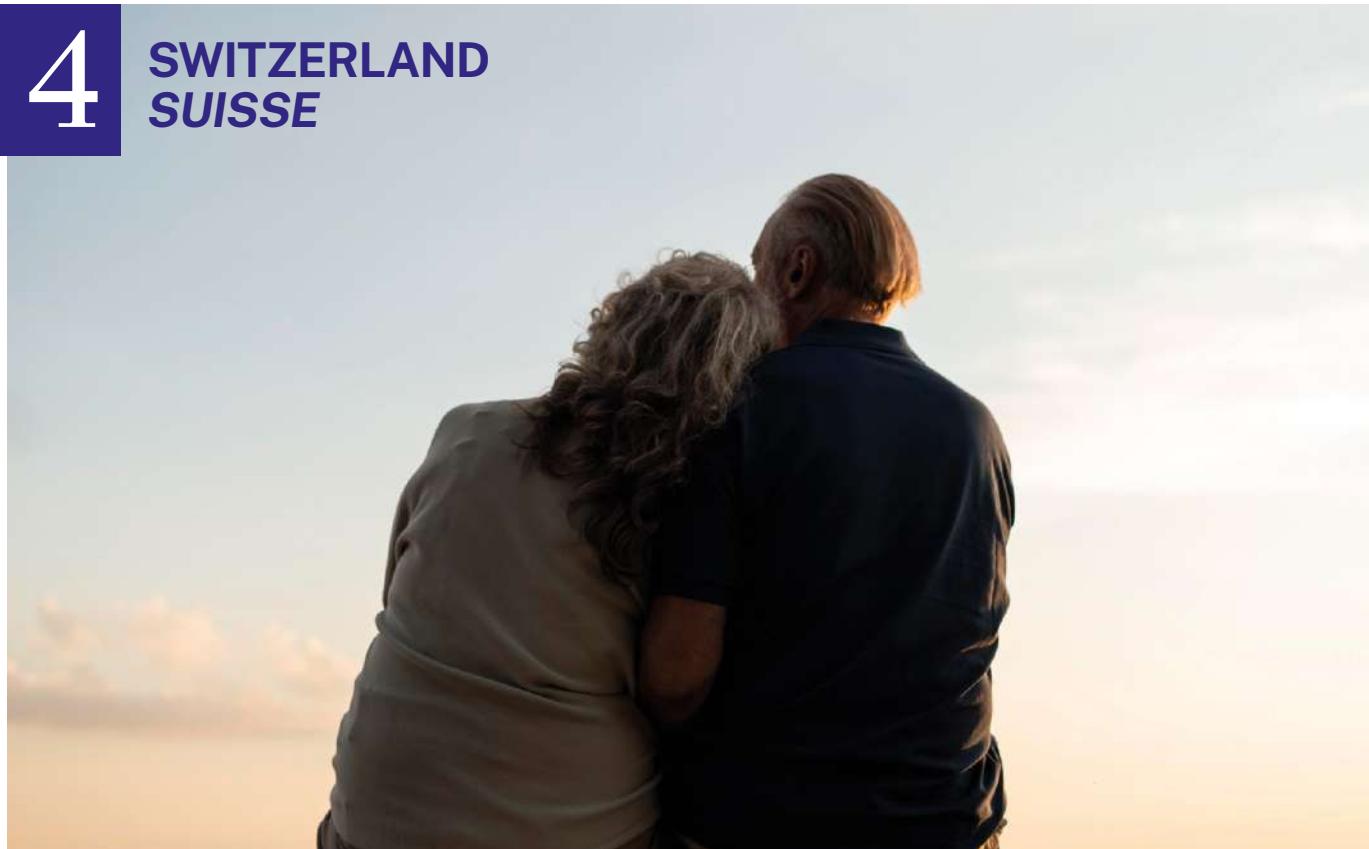
<https://www.courdecassation.fr/decision/683547217e87f966fe0214f4>

Par Pascal JULIEN-SAINT-AMAND / Guillaume ETAIN.  
Althémis Paris (France)



# 4

## SWITZERLAND SUISSE



### *Inheritance and gifts in French-speaking Switzerland: a changing tax landscape for unmarried couples*

Despite a tax system that is regarded as being stable and competitive, Switzerland is still struggling to come to terms with certain economic realities and societal changes. The rise of unmarried partnerships brings persistent inequalities to light, particularly when it comes to inheritance and gift taxes. Without a matrimonial tie, a surviving partner has no legal right to their cohabitant's estate, unless provided for in a will. They are thus often treated as a third party for tax purposes, with tax rates of up to 50%, as is the case in Geneva and Vaud.

### *Succession et donation en Suisse romande : une fiscalité en mutation pour les couples non mariés*

La Suisse, bien que dotée d'un système fiscal réputé stable et compétitif, peine encore à intégrer certaines réalités économiques et évolutions sociétales. L'essor des unions non mariées met ainsi en lumière des inégalités persistantes, notamment en matière d'impôts sur les successions et les donations. En l'absence de lien matrimonial, un partenaire survivant n'a aucun droit légal à la succession de son concubin, sauf disposition testamentaire. Fiscalement, il sera ainsi souvent assimilé à un tiers, avec des taux d'imposition pouvant atteindre 50 %, comme c'est le cas à Genève ou Vaud.

## Inheritance and gifts in French-speaking Switzerland: a changing tax landscape for unmarried couples

### *Succession et donation en Suisse romande : une fiscalité en mutation pour les couples non mariés*

Given this situation, some French-speaking cantons have recently adapted their legislation to better reflect the diversity of forms of cohabitation. Since 1 January 2022, the canton of **Fribourg** has applied a reduced rate of 8.25% (excluding tax surcharges) to cohabitants who have been living together for at least ten years. This rate can rise to a maximum of 14.025% when municipal surcharges are taken into account.

Meanwhile, **Valais** has taken a decisive step: since 1 January 2025, inheritances and gifts between cohabiting couples have been fully tax-exempt if the couple has been living together for five years or has a child in common. This reform is a significant step towards equal treatment for married and unmarried couples.

Conversely, **Vaud** and **Geneva** are amongst the strictest cantons. There is no tax relief for cohabiting couples in Geneva. Although Vaud introduced more generous tax allowances for children in 2025 (up to CHF 1,000,000 per child in the case of inheritance and CHF 300,000 per child per year in the case of a gift), it has not changed the tax rules applicable to unmarried partners.

Lastly, the **canton of Berne** provides an intermediate model: it does not exempt cohabitating couples, but applies a preferential rate (ranging from 6% to 15% depending on the value of the assets transferred by inheritance or gift) to persons who have shared the same tax domicile for at least ten years.

These differences in treatment depending on which canton has tax jurisdiction underscore the importance for unmarried couples to be fully informed of the tax consequences of their place of residence. Increased vigilance is required to avoid unfairly disadvantageous situations.

Face à cette réalité, certains cantons romands ont récemment adapté leur législation pour mieux refléter la diversité des formes de vie commune. Le canton de **Fribourg**, depuis le 1er janvier 2022, applique un taux réduit de 8,25 % (hors centimes additionnels) aux concubins vivant en ménage commun depuis au moins dix ans. Ce taux peut atteindre un maximum de 14,025 % en tenant compte des centimes communaux.

Le **Valais**, quant à lui, a franchi un pas décisif : depuis le 1er janvier 2025, les successions et donations entre concubins sont totalement exonérées d'impôt si le couple vit ensemble depuis cinq ans ou a un enfant commun. Cette réforme marque une avancée significative vers une égalité de traitement entre couples mariés et non mariés.

À l'inverse, **Vaud** et **Genève** restent parmi les cantons les plus stricts. À Genève, aucun allègement n'est prévu pour les concubins. Vaud, bien qu'ayant introduit en 2025 des abattements fiscaux plus généreux pour les enfants (jusqu'à CHF 1'000'000.00 par enfant en cas de succession et CHF 300'000.00 par enfant par an en cas de donation), n'a en revanche pas modifié la fiscalité applicable aux partenaires non mariés.

Enfin, le **canton de Berne** propose un modèle intermédiaire : il n'exonère pas les concubins, mais applique un taux préférentiel (allant ainsi de 6% à 15% dépendant de la valeur des avoirs transmis par succession ou donation) aux personnes ayant partagé le même domicile fiscal pendant au moins dix ans.

Ces différences de traitement selon le canton compétent fiscalement soulignent l'importance, pour les couples non mariés, d'être pleinement informés des conséquences fiscales de leur lieu de domicile. Une vigilance accrue s'impose afin d'éviter des situations injustement pénalisantes.

16 June 2025  
By Quentin Bärtschi,  
Kellerhals-Carrard Gstaad - Switzerland

Le 16 Juin 2025  
Par Quentin Bärtschi,  
Kellerhals-Carrard Gstaad - Suisse

## 5

UNITED KINGDOM  
ROYAUME-UNI

## Modernising the Law of UK Wills: The Law Commission Report 2025

In May, the Law Commission published a long-awaited report on reforming the law of Wills in the UK. Much of the current law in the UK relies on the Wills Act 1837. The report suggests several areas for reform.

The basic need to execute a Will before two witnesses remains, but the report paves the way for the introduction of electronic wills — digitally created, signed, and stored documents. While not yet legally valid in England and Wales, the report includes a draft bill which would allow the law to accommodate the existence of electronic Wills. Electronic wills could improve accessibility, especially for those with mobility issues or international ties. However, concerns remain over authenticity, security, and undue influence. The report also does not suggest how such Wills might be made — that is left to Parliament to legislate on. Until laws change, clients — especially those with digital assets — should ensure they create valid wills under existing legal requirements.

Another proposed reform concerns mental capacity — whether someone can validly make a will. Currently, this is assessed using the outdated Banks v Goodfellow (1870) test. The Law Commission recommends replacing it with the Mental Capacity Act 2005 higher threshold

## *Moderniser le droit successoral britannique : le rapport de la Commission du droit 2025*

*En mai, la Commission du droit a publié un rapport très attendu sur la réforme du droit successoral au Royaume-Uni. Une grande partie de la législation actuelle au Royaume-Uni repose sur la loi sur les testaments de 1837 (Wills Act 1837). Le rapport propose la réforme de plusieurs domaines.*

*La nécessité fondamentale de signer un Testament devant deux témoins demeure, mais le rapport ouvre la voie au lancement de testaments électroniques, à savoir des documents créés, signés et stockés de manière numérique. Bien qu'ils ne soient pas encore juridiquement valables en Angleterre et au Pays de Galles, le rapport comprend un projet de loi qui permettrait à la législation de prendre en compte l'existence des testaments électroniques. Ces derniers pourraient améliorer l'accessibilité, notamment pour les personnes ayant des problèmes de mobilité ou des liens internationaux. Toutefois, des inquiétudes subsistent quant à l'authenticité, la sécurité et la pression morale. Le rapport ne sous-entend pas non plus la manière dont ces Testaments pourraient être rédigés*

## Modernising the Law of UK Wills: The Law Commission Report 2025 *Moderniser le droit successoral britannique : le rapport de la Commission du droit 2025*

standard, already used in healthcare and other legal areas. This shift could offer clearer, more consistent guidance, especially for ageing individuals or those facing cognitive challenges. However, it would require legal professionals to adjust, raising concerns about education, interpretation, and potential disputes. Still, the reform reflects modern understanding of mental health and aims to better support long-term estate planning in today's context.

The Commission also proposes lowering the age at which a person can execute a Will from 18 to 16, with courts able to authorize even younger children to make Wills, in exceptional cases. This could assist UHNW families facing complex situations.

Finally, the report also addresses the outdated rule that marriage revokes a will unless expressly stated otherwise. This can lead to unintended intestacy or exploitation through predatory marriages. It recommends abolishing the rule to reflect modern expectations and eliminate confusion rooted in Victorian-era law

17 June 2025

By Christopher Salomons & Lu Alaimo,  
Russell-Cooke, London (United Kingdom)



- il appartient au Parlement de légiférer à ce sujet. Jusqu'à ce que la législation change, les clients – en particulier ceux qui détiennent des actifs numériques – devraient s'assurer qu'ils rédigent des testaments valides en vertu des exigences juridiques existantes.

Une autre réforme proposée concerne la capacité mentale, à savoir la question de savoir si une personne peut rédiger un testament en bonne et due forme. Actuellement, cette capacité est évaluée à l'aide du test dépassé dans l'affaire Banks contre Goodfellow (1870). La Commission du droit recommande de le remplacer par la norme minimale plus stricte de la loi sur la capacité mentale de 2005 (Mental Capacity Act 2005), déjà utilisée dans le domaine des soins de santé et dans d'autres domaines juridiques. Ce changement pourrait offrir des orientations plus claires et plus cohérentes, en particulier pour les personnes vieillissantes ou celles qui sont confrontées à des problèmes cognitifs. Toutefois, cela nécessiterait l'adaptation des professionnels du droit, ce qui soulève des préoccupations en matière de pédagogie, d'interprétation et de litiges potentiels. Néanmoins, la réforme reflète la compréhension moderne de la santé mentale et vise à mieux soutenir la planification de la transmission de patrimoine à long terme dans le contexte actuel.

La Commission propose également d'abaisser l'âge auquel une personne peut signer un Testament de 18 à 16 ans, les tribunaux pouvant autoriser des enfants encore plus jeunes à rédiger un testament, dans des cas exceptionnels. Cette mesure pourrait aider les familles très fortunées confrontées à des situations complexes.

Enfin, le rapport aborde également la règle dépassée selon laquelle le mariage annule un testament, sauf mention contraire explicite. Cette règle peut conduire à une succession *ab intestato* non intentionnelle ou à l'exploitation par des mariages de prédation. Le rapport recommande d'abolir cette règle afin de tenir compte des attentes modernes et d'éliminer la confusion qui trouve ses racines dans la loi de l'époque victorienne.

17 juin 2025  
Auteurs : Christopher Salomons & Lu Alaimo,  
Russell-Cooke, Londres (Royaume-Uni)

# 6

## SPAIN ESPAGNE



# The Impact of Habitual Residence on Cross-Border Successions: A Spanish Perspective under EU Regulation 650/2012

Since the entry into force of Regulation (EU) No. 650/2012 on cross-border successions, the concept of *habitual residence* has become a cornerstone in determining the law applicable to a deceased's estate. The Regulation, which applies to all EU Member States except Denmark and Ireland, shifts the focus from nationality (as traditionally followed by Spain under Article 9.8 of the Civil Code) to the deceased's habitual residence at the time of death.

This change has profound implications for Spain, a jurisdiction with significant numbers of expatriates, retirees and long-term residents from other Member States and third countries. Pursuant to Article 21.1 of the Regulation, the law of the State in which the deceased had their habitual residence governs the entirety of the succession – both movable and immovable property – unless it is manifestly more closely connected with another State, or the deceased has opted for their national law under Article 22 (*professio iuris*).

Spanish courts have progressively adapted to this paradigm shift, emphasizing a factual, case-by-case analysis to determine habitual residence. Elements such

# *L'impact de la résidence habituelle sur les successions transfrontalières : un point de vue espagnol dans le cadre du règlement UE 650/2012*

Depuis l'entrée en vigueur du Règlement (UE) n° 650/2012 relatif aux successions transfrontalières, la notion de résidence habituelle est devenue un pilier pour déterminer le droit applicable à la succession du défunt. Ce Règlement, applicable à tous les États membres de l'UE, hormis le Danemark et l'Irlande, ne met plus l'accent sur la nationalité (traditionnellement suivie en Espagne en vertu de l'article 9.8 du Code civil) mais sur la résidence habituelle du défunt au moment du décès.

Ce changement a des répercussions importantes pour l'Espagne, une juridiction qui compte un grand nombre d'expatriés, de retraités et de résidents de longue durée originaires d'autres États membres et de pays tiers. Conformément à l'article 21.1 du Règlement, la législation de l'État dans lequel le défunt avait sa résidence habituelle régit l'intégralité de la succession, les biens mobiliers et immobiliers, sauf si elle présente des liens manifestement plus étroits avec un autre État, ou si le défunt a opté pour sa loi nationale en vertu de l'article 22 (*professio iuris*).

# The Impact of Habitual Residence on Cross-Border Successions: A Spanish Perspective under EU Regulation 650/2012

## *L'impact de la résidence habituelle sur les successions transfrontalières : un point de vue espagnol dans le cadre du règlement UE 650/2012*

as duration and stability of residence, integration into the local environment, and the deceased's personal and economic ties are considered. In contentious cases, for example involving British nationals with secondary homes in Spain, the courts must assess whether their links to Spain outweigh those with the UK, especially post-Brexit, when UK nationals are treated as third-country nationals.

From a legal standpoint, the determination of habitual residence affects not only the applicable succession law but also Spain's jurisdiction to handle succession proceedings under Article 4 of the Regulation. Furthermore, Spanish domestic tax law continues to apply independently: even if foreign law governs the succession, Spanish Inheritance Tax (ISD) is levied on worldwide assets for Spanish residents, and on Spanish assets for non-residents.

This dual-layer system — EU harmonized rules for conflict of laws, and national rules for tax — requires careful coordination in cross-border estates. Legal practitioners must be alert to the potential mismatch between civil and tax outcomes, particularly where the deceased's residency, property location and heirs' residences span multiple jurisdictions. In such contexts, planning instruments such as wills with *professio iuris* and pre-mortem tax assessments are not merely advisable but essential.

By LEXUNION ESPAÑA, Barcelona (Spain)



Les tribunaux espagnols se sont progressivement adaptés à ce changement de paradigme, privilégiant une analyse factuelle au cas par cas pour déterminer la résidence habituelle. Des éléments tels que la durée et la stabilité de la résidence, l'intégration dans l'environnement local ainsi que les liens personnels et économiques du défunt sont pris en compte. Dans les cas litigieux, par exemple ceux impliquant des ressortissants britanniques propriétaires de résidences secondaires en Espagne, les tribunaux doivent évaluer si leurs liens avec l'Espagne l'emportent sur ceux avec le Royaume-Uni, notamment après le Brexit, lorsque les ressortissants britanniques sont assimilés à des ressortissants de pays tiers.

D'un point de vue juridique, la détermination de la résidence habituelle a une incidence, non seulement sur le droit successoral applicable, mais aussi sur la compétence de l'Espagne pour traiter les procédures successorales en vertu de l'article 4 du Règlement. De plus, le droit fiscal espagnol continue de s'appliquer indépendamment : même si la succession est régie par un droit étranger, l'impôt espagnol sur les successions (ISD) est prélevé sur les biens situés dans le monde entier pour les résidents espagnols, et sur les biens espagnols pour les non-résidents.

Ce système à deux niveaux — règles européennes harmonisées en matière de conflits de lois et règles fiscales nationales — exige une coordination minutieuse dans les successions transfrontalières. Les juristes doivent être attentifs aux éventuelles disparités entre les conséquences civiles et fiscales, notamment lorsque la résidence du défunt, la localisation des biens et la résidence des héritiers relèvent de plusieurs juridictions. Dans ces contextes, des instruments de planification tels que les testaments avec *professio iuris* et l'établissement de l'assiette d'imposition pré-mortem sont non seulement conseillés, mais essentiels.

Auteur : LEXUNION ESPAÑA, Barcelone (Espagne)

# 7

## NETHERLANDS PAYS-BAS



## The "social" notary in the Netherlands

In a society where laws and regulations are becoming increasingly complex, it is essential that everybody has access to legal advice. However, in practice, many people do not know when they can consult a notary or even that they are entitled to do so. A properly functioning notaryship contributes to legal certainty, not only for wealthy individuals but also for those with less money to spend.

The Dutch State Secretary for Legal Protection recently responded to a report on the accessibility of notaries for individuals with limited financial means. According to the State Secretary, there is a political and social desire to do something to improve access to notaries for such people. He therefore wants to further investigate the possibilities of strengthening access to notarial services within, or with some adjustments to, the current legal framework in the Netherlands. He mainly wants to examine whether, on the one hand, customisation can be applied when imposing the amount of the personal contribution of less affluent clients and, on the other hand, whether supporting measures may also be applied when drawing up certain essential notarial deeds, such as a living will (also known as an enduring power of attorney), and certain advisory services provided by notaries. The inquirer will then always owe a personal contribution to the notary.

## *Le notaire « social » aux Pays-Bas*

*Dans une société où les lois et les réglementations deviennent de plus en plus complexes, il est primordial que chacun ait accès à des conseils juridiques. Toutefois, en pratique, nombreux sont ceux qui ignorent quand consulter un notaire, ni même s'ils y ont droit. Un cabinet de notaire performant contribue à la sécurité juridique, non seulement pour les personnes fortunées, mais aussi pour celles qui ont moins de moyens.*

*Le secrétaire d'État néerlandais à la Protection juridique a récemment réagi à un rapport sur la possibilité pour les personnes ayant des ressources financières limitées d'avoir accès aux notaires. D'après lui, il existe une volonté politique et sociale d'améliorer l'accès aux notaires pour ces personnes. Il souhaite donc examiner de plus près les possibilités de renforcer l'accès aux services de notaires dans le cadre juridique actuel des Pays-Bas, ou moyennant quelques ajustements. Il souhaite pour l'essentiel examiner si, d'une part, une personnalisation peut être appliquée lors de l'imposition du montant de la contribution personnelle des clients moins aisés et, d'autre part, si des mesures d'accompagnement peuvent en outre être appliquées lors de la rédaction de certains actes notariés essentiels, tels que les directives anticipées (également appelées procurations permanentes) et certains services de conseil fournis par les notaires. Le demandeur devra alors toujours acquitter une contribution personnelle au notaire.*

## The "social" notary in the Netherlands *Le notaire « social » aux Pays-Bas*

In order to compensate notaries for the costs of the service, the State Secretary, together with the Royal Dutch Association of Civil Law Notaries (in Dutch: "Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie" or "KNB"), wants to examine whether the notary's remuneration can be supplemented from a fund. The State Secretary is initially considering the KNB's existing quality fund for this purpose. The State Secretary emphasises that this is not a variant in which all of the applicable fees are to be paid by the quality fund.

Recently, the Dutch House of Representatives approved two motions relating to the notarial profession in response to the aforementioned report on the accessibility of notaries.

One motion requests the government to consult with the KNB to see whether a trial with a social notarial profession can be carried out in one or more places in the Netherlands.

The other motion concerns a request to the Dutch government to investigate how a legal basis can be created for the sharing of information between notaries under strict conditions. Attention was also drawn to the problem that less affluent clients may endeavour to be assisted by one notary after being refused service by another notary ("notary hopping"). This possibility undermines the effectiveness of the Dutch notary's legal gatekeeper function. The KNB has therefore advocated a warning system that allows notaries to share information about refused clients under strict conditions.

June 17, 2025

By Joep Ertem,  
 Westvaer Notarissen, Rotterdam (Netherlands)

Afin de compenser les frais de service des notaires, le secrétaire d'État, conjointement avec l'Association néerlandaise royale des notaires (en néerlandais : « Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie » ou « KNB »), souhaite examiner si les honoraires du notaire peuvent être complétés par un fonds. Il envisage dans un premier temps d'utiliser le fonds qualité existant de la KNB à cette fin. Il souligne qu'il ne s'agit pas d'une variante où la totalité des honoraires en vigueur serait prise en charge par le fonds qualité.

Récemment, la Chambre des représentants néerlandaise a approuvé deux motions relatives à la profession de notaire en réponse au rapport susmentionné sur l'accès des notaires.

Une motion demande au gouvernement de consulter la KNB pour voir si une profession de notaire social peut être menée à titre d'essai dans une ou plusieurs localités aux Pays-Bas.

L'autre motion concerne une demande adressée au gouvernement néerlandais afin qu'il étudie comment créer une base juridique pour le partage d'informations entre notaires dans des conditions strictes. L'attention a également été attirée sur le problème que posent les clients moins aisés qui pourraient chercher à se faire assister par un notaire après le refus d'assistance d'un autre notaire (« passage d'un notaire à l'autre »). Cette possibilité compromet l'efficacité de la fonction de protecteur juridique du notaire néerlandais. La KNB a donc recommandé la mise en place d'un système d'alerte permettant aux notaires de partager des informations sur les clients refusés dans des conditions strictes.

17 juin 2025

Auteur : Joep Ertem,  
 Westvaer Notarissen, Rotterdam (Pays-Bas)





## Expanding Legal Horizons

International network of legal and tax experts



 **FRANCE**  
[www.lexunion.com/groupe-althemis](http://www.lexunion.com/groupe-althemis)  
[www.lexunion.com/France](http://www.lexunion.com/France)

 **ITALY**  
[www.lexunion.com/insignum](http://www.lexunion.com/insignum)

 **BELGIUM**  
[www.lexunion.com/Belgium](http://www.lexunion.com/Belgium)

 **UNITED KINGDOM**  
[www.lexunion.com/United-Kingdom](http://www.lexunion.com/United-Kingdom)

 **PORTUGAL**  
[www.lexunion.com/Portugal](http://www.lexunion.com/Portugal)

 **SWITZERLAND**  
[www.lexunion.com/swisnot](http://www.lexunion.com/swisnot)

 **SPAIN**  
[www.lexunion.com/lexunion-espana](http://www.lexunion.com/lexunion-espana)

 **THE NETHERLANDS**  
[www.lexunion.com/Netherlands](http://www.lexunion.com/Netherlands)

 **GERMANY**  
[www.lexunion.com/Germany](http://www.lexunion.com/Germany)

 **DENMARK**  
[www.lexunion.com/Denmark](http://www.lexunion.com/Denmark)