



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 15.12.2011
SEC(2011) 1488 final

DOCUMENT DE TRAVAIL DES SERVICES DE LA COMMISSION

Systèmes non discriminatoires d'imposition des successions: principes découlant de la jurisprudence de l'UE

accompagnant le document :

RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

relative aux mesures permettant d'éviter la double imposition des successions

{C(2011) 8819 final}
{SEC(2011) 1489 final}
{SEC(2011) 1490 final}

Le présent document est un document de travail des services de la Commission européenne publié à des fins informatives uniquement. Il n'expose pas la position actuelle ou future de la Commission sur le sujet qu'il aborde.

1. INTRODUCTION ET CONTEXTE

Dix-huit États membres de l'Union européenne (UE) prélèvent des taxes lors du décès d'une personne, tandis que les neuf autres (Autriche, Chypre, Estonie, Lettonie, Malte, Portugal, Roumanie, Slovaquie et Suède) n'appliquent ni taxe sur les biens immobiliers ni droits de succession, bien qu'un certain nombre d'entre eux taxent les successions au titre d'autres impôts.

En matière de droits de succession, certains États membres taxent les héritiers, auquel cas le fait générateur est l'enrichissement du bénéficiaire, alors que d'autres taxent les actifs, le fait générateur étant alors le transfert de propriété. Aux fins du présent document, on entend par «droits de succession» à la fois les taxes sur les actifs et les taxes sur les bénéficiaires prélevées lors du décès d'une personne.

Pour des raisons de simplicité, le terme «droits de succession» au sens du présent document comprend également les droits de donation. Les donations sont en effet souvent réalisées dans le but d'anticiper une succession et, dans de nombreux États membres, elles sont imposées selon des modalités identiques à celles régissant les successions. De plus, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après «la Cour») traite les droits de succession et les droits de donation selon les mêmes critères.

L'analyse d'impact de la Commission concernant les solutions aux problèmes liés aux droits de succession transfrontaliers¹ montre qu'au sein de l'Union européenne, les citoyens de l'Union sont de plus en plus nombreux à se rendre au cours de leur existence dans un pays autre que le leur, afin d'y vivre, d'y travailler ou d'y prendre leur retraite; de même, un nombre croissant d'entre eux acquièrent des biens et investissent dans des pays différents de leur pays d'origine.

L'analyse d'impact de la Commission indique également que les citoyens et les entreprises peuvent être confrontés à des problèmes de deux types en matière de droits de succession dans les situations transfrontalières: l'application discriminatoire des règles des États membres régissant les droits de succession et la double imposition, voire l'imposition multiple, d'une même succession. Ces problèmes peuvent empêcher les citoyens de l'UE de tirer pleinement parti de leur droit à circuler et à mener des activités librement partout dans l'Union européenne et peuvent créer des difficultés pour le transfert des petites entreprises lors du décès des propriétaires.

Le présent document traite du problème de la discrimination. Le problème de la double imposition est abordé dans une recommandation que la Commission a adoptée le même jour que la publication du présent document².

¹ Analyse d'impact sur les solutions aux problèmes liés aux droits de succession transfrontaliers - *référence à ajouter lorsqu'elle sera disponible.*

² Voir la recommandation de la Commission relative aux mesures permettant d'éviter la double imposition des successions - *référence à ajouter lorsqu'elle sera disponible.*

Dans l'état actuel du droit de l'UE, les États membres et leurs subdivisions politiques jouissent d'une grande liberté pour concevoir leurs systèmes d'imposition et répartir les pouvoirs d'imposition entre eux.

Néanmoins, ils doivent exercer cette compétence dans le respect du droit de l'UE, ce qui signifie que les systèmes fiscaux des États membres doivent respecter les libertés fondamentales, et en particulier les règles relatives à la libre circulation des personnes, des travailleurs, des services et des capitaux et la liberté d'établissement (articles 21, 45, 56, 63 et 49, respectivement, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne - TFUE), ainsi que le principe général de non-discrimination sur la base de la nationalité (article 18 du TFUE)³.

En vertu de l'article 21 du TFUE, les citoyens de l'Union ont le droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres. Définie de façon large, cette liberté permet aux citoyens d'un État membre (qu'ils soient économiquement actifs ou non) de se rendre dans un autre État membre et d'y résider de façon permanente ou temporaire. L'article 18 du TFUE garantit que les citoyens qui font usage de ce droit à la libre circulation ne puissent pas faire l'objet de discrimination du seul fait de leur nationalité.

Le principe de la liberté d'établissement trouve son fondement dans les articles 49 à 55 du TFUE. Ces dispositions permettent à un opérateur économique, qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une société, d'exercer une activité économique de manière stable et continue dans un ou plusieurs États membres. Elles s'appliquent aussi lorsqu'un titulaire détient une quantité importante d'actions lui donnant le droit de contrôler l'activité de la société.

La libre circulation des capitaux, consacrée par l'article 63 du TFUE, est la liberté la plus fondamentale dans le domaine des droits de succession, étant donné que les décisions de la Cour en la matière se fondent essentiellement sur celle-ci. La Cour a confirmé à plusieurs reprises qu'une succession impliquant le transfert, à une ou plusieurs personnes, de biens légués par le défunt constitue un mouvement de capitaux au sens de l'article 63 du TFUE, sauf si les éléments constitutifs de la succession se cantonnent au sein d'un seul État membre.

Il est primordial qu'au sein du marché intérieur, les États membres ne créent pas d'obstacles à l'exercice des libertés fondamentales en opérant des discriminations à l'encontre des successions transfrontalières par rapport aux situations internes. Le principe de non-discrimination est un élément central des libertés établies par le traité. Selon une jurisprudence bien établie, la discrimination peut résulter du traitement différencié de situations comparables ou du traitement identique de situations différentes. Pour qu'un régime national prévoyant une différence de traitement soit compatible avec les libertés garanties par le traité, il faut que cette différence concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. En outre, ce régime national ne peut en aucun cas être plus restrictif que ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi; en d'autres mots, il doit être proportionné.

Au cours des dernières années, les problèmes de discrimination fiscale liés aux successions transfrontalières sont devenus de plus en plus manifestes. Sur la base de plaintes reçues et de ses propres enquêtes, la Commission a estimé nécessaire d'engager des procédures

³ En outre, tout avantage sélectif sous la forme d'un traitement fiscal différencié des actifs professionnels faisant partie d'une succession doit être conforme aux règles de concurrence de l'UE.

d'infractions à l'encontre de plusieurs États membres concernant certains aspects de leurs législations.

En outre, depuis 2003, la Cour s'est penchée sur les règles des États membres régissant les droits de succession dans dix affaires qui lui ont été soumises par les juridictions nationales. Dans huit de ces affaires, la Cour de justice a estimé que les règles des États membres concernés relatives aux droits de succession et de donation enfreignaient les dispositions de l'UE sur la libre circulation des capitaux et/ou la liberté d'établissement.

La Cour a aussi traité des règles fiscales en matière de successions dans une autre affaire, qui concernait des droits de succession plus élevés pour les legs effectués en faveur des organisations caritatives établies dans d'autres États membres.

Ces arrêts de la Cour ont permis d'apporter un certain degré de clarté et de sécurité juridique dans ce domaine. Toutefois, dans de nombreux cas, les conséquences d'un arrêt concernant la législation d'un État membre sur la législation d'un autre État membre ne sont pas tout à fait claires. De plus, même lorsque les États membres introduisent de nouvelles règles fiscales à la suite d'un arrêt de la Cour, ils peuvent le faire de manière très différente.

Par ailleurs, les arrêts de la Cour dans des affaires individuelles ne permettent pas aux citoyens de l'UE de savoir exactement quels sont les principes que les États membres doivent respecter lors de l'imposition des successions transfrontalières.

Par conséquent, il apparaît opportun d'énoncer les principes en matière de non-discrimination qui se dégagent de la jurisprudence et qui devraient guider la conception des systèmes d'imposition des successions. Cette manière de procéder permettrait d'améliorer l'exercice des libertés fondamentales en sensibilisant les citoyens de l'Union européenne aux règles que les États membres doivent respecter lors de l'imposition des successions transfrontalières. Elle pourrait également aider les États membres à mettre leurs règles relatives aux droits de succession en conformité avec le droit de l'Union.

Les chapitres suivants donnent un aperçu des principaux arrêts présentant de l'intérêt en matière de droits de succession et de donation et exposent les principes découlant de cette jurisprudence.

D'entrée de jeu, il convient de noter que, même si, en règle générale, les résidents et les non-résidents peuvent être traités de manière différenciée en ce qui concerne les impôts directs lorsque cela est justifié par une différence de circonstances, la Cour a constaté dans la plupart de ses arrêts concernant les droits de succession que les résidents et les non-résidents doivent être traités de la même manière.

2. ANALYSE GÉNÉRALE DE LA JURISPRUDENCE APPLICABLE

2.1 Affaires dans lesquelles la Cour a jugé la législation des États membres en matière de droits de succession et de donation incompatible avec la législation de l'Union

2.1.1. Affaire *Barbier* (C-364/01)

Dans cette affaire, la Cour a jugé qu'en matière de droits de succession, un État membre ne peut pas autoriser les héritiers à déduire certaines charges de la valeur d'un bien immobilier si le défunt vivait dans cet État membre à la date de son décès tout en refusant cette déduction si le défunt résidait dans un autre État membre au moment du décès.

Dans cette affaire, la Cour a jugé qu'une succession relève du champ d'application des dispositions relatives à la libre circulation des capitaux dès lors que les éléments qui la constituent sont transfrontaliers. Il convient de noter que le fait que les personnes concernées pratiquent effectivement ou non une activité économique transfrontalière est sans incidence sur l'applicabilité des dispositions relatives à la libre circulation des capitaux dans le cas des successions.

Dans cette affaire, la Cour a estimé contraire à la législation de l'Union le fait que, pour évaluer la valeur d'un bien immobilier situé sur son territoire, un État membre opérait une différence de traitement fiscal selon que le défunt était ou non résident de cet État membre à la date de son décès. Le cas échéant, la valeur d'une charge dont est assortie la propriété devrait être prise en compte fiscalement quel que soit l'État membre de résidence du défunt.

En outre, la Cour a élaboré une règle de base pour examiner si des dispositions nationales peuvent entraîner une restriction de la libre circulation des capitaux dans le domaine de la fiscalité des successions. Il est ainsi interdit à un État membre d'appliquer une mesure qui aurait pour effet de réduire la valeur d'un bien immobilier appartenant à un résident d'un autre État membre plus fortement que celle d'un bien immobilier appartenant à un résident de l'État membre concerné. La Cour a suivi ce raisonnement dans tous les autres arrêts qu'elle a rendus dans le domaine des droits de succession et de donation.

La Cour a également précisé que, pour apprécier la compatibilité d'une législation nationale en matière de droits de succession avec le droit de l'Union, l'existence d'un avantage fiscal accordé unilatéralement par un État membre autre que l'État de résidence n'est pas pertinente. Ce raisonnement a également été suivi dans les arrêts ultérieurs.

La Cour n'a pas spécifiquement examiné l'affaire sous l'angle du droit à la libre circulation des personnes prévu par le traité. Toutefois, elle a indiqué que les droits de succession font partie des éléments que le ressortissant d'un État membre est raisonnablement susceptible de prendre en compte pour décider ou non de faire usage de la liberté de circulation établie par le traité.

2.1.2. Affaire *Maria Geurts* (C-464/05)

Dans cette affaire, la Cour a considéré qu'il est discriminatoire pour un État membre de traiter différemment le propriétaire d'une entreprise familiale et, après la mort de celui-ci, ses héritiers selon que cette entreprise emploie des travailleurs dans l'État membre concerné ou dans un autre État membre.

La législation nationale en cause accordait une exonération de droits de succession pour les parts détenues dans des entreprises familiales fermées, à la condition que ces entreprises emploient un nombre minimal de travailleurs dans l'État membre considéré.

Dans cette affaire, la Cour a examiné la législation en cause uniquement du point de vue du principe de la liberté d'établissement. Cela s'explique par le fait que ladite législation n'était applicable que lorsqu'au moins 50 % du capital social de l'entreprise concernée avait été détenu, dans les trois années précédant la mort, par le défunt, conjointement ou non avec des membres de sa proche famille. La Cour a constaté qu'une part de cette importance donnait à ces personnes une influence sur les décisions de la société concernée et leur permettait d'en déterminer les activités. La Cour a également jugé que tout effet restrictif de la législation en cause sur la libre circulation des capitaux ne serait qu'une conséquence inéluctable de ses effets sur l'établissement transfrontalier.

La Cour a jugé qu'un État membre ne peut pas refuser une exonération de droits de succession pour une entreprise familiale qui emploie au moins cinq travailleurs dans un autre État membre alors qu'il autorise cette exonération si les cinq travailleurs sont employés sur son territoire.

2.1.3. Affaire *Jäger* (C-256/06)

Dans cette affaire, la Cour a jugé que les biens immobiliers situés à l'étranger ne peuvent pas être évalués d'une manière moins favorable que ceux situés dans l'État membre en cause.

L'affaire *Jäger* concernait l'application, par l'État membre de résidence, d'un traitement fiscal moins favorable pour les actifs situés dans un autre État membre.

La Cour a jugé que les règles en matière de libre circulation des capitaux interdisent à un État membre d'appliquer des dispositions législatives prévoyant un système d'évaluation particulièrement favorable et une exonération partielle pour les actifs situés dans cet État membre, par opposition aux actifs situés dans d'autres États membres, qui sont pour leur part évalués selon les règles normales de la juste valeur de marché. Dès lors que le calcul de la taxe est directement lié à la valeur des actifs, il n'y a aucune différence de situation objective de nature à justifier l'inégalité de traitement fiscal.

2.1.4. Affaires *Eckelkamp* (C-11/07) et *Arens-Sikken* (C-43/07)

Dans ces affaires, la Cour a jugé incompatible avec le droit de l'UE l'application, pour le calcul des droits de succession et de mutation, de règles fiscales différentes selon que le défunt résidait, au moment du décès, dans l'État membre en cause ou à l'étranger.

Dans l'affaire *Eckelkamp*, la Cour a jugé illégal le fait qu'un État membre n'autorise pas la déduction des intérêts hypothécaires de la valeur des biens uniquement parce que, au moment du décès, la personne dont la succession est ouverte résidait dans un autre État membre.

Dans l'affaire *Arens-Sikken*, la Cour a estimé contraire au droit de l'UE le fait qu'un héritier ne soit autorisé à déduire les dettes grevant un bien que dans le cas où la personne dont la succession est ouverte résidait, à la date de son décès, dans l'État membre où est situé le bien en question.

Ces deux affaires ont trait à la méthode de calcul des droits de succession et concernent des situations comparables à celle de l'affaire *Barbier*.

Dans l'affaire *Eckelkamp*, la Cour a jugé que le refus d'autoriser la déduction des dettes et charges constituait une violation des dispositions relatives à la libre circulation des capitaux. L'État membre concerné refusait de tenir compte des charges grevant la succession aux fins du calcul des droits de succession lorsque le défunt, au moment du décès, ne résidait pas sur son territoire, alors qu'il aurait autorisé la déduction de ces charges si le défunt avait résidé sur son territoire au moment du décès. La Cour a estimé que, dans la mesure où le calcul des droits de succession et de mutation était, conformément à la législation en question, directement lié à la valeur des biens immeubles, il n'y avait aucune différence de situation de nature à justifier l'inégalité de traitement fiscal concernant le bien immobilier situé dans l'État membre en question, selon le lieu où le défunt résidait à la date de son décès.

Dans l'affaire *Arens-Sikken*, un immeuble avait été légué à un conjoint survivant qui, en vertu d'un partage d'ascendant testamentaire, devait toutefois verser à chacun de ses enfants l'équivalent en espèces de leur part respective du bien. Cet excédent d'attribution du conjoint survivant à l'égard de ses enfants n'avait pas été pris en compte dans le calcul des droits de mutation. Si le défunt avait été résident de l'État membre concerné à la date de son décès, la déduction de cet excédent aurait été possible. La Cour a jugé qu'une telle différence de traitement est incompatible avec la libre circulation des capitaux.

2.1.5. Affaire *Mattner* (C-510/08)

La Cour a déclaré incompatible avec la libre circulation des capitaux une disposition en matière de droits de donation (et de succession) en vertu de laquelle l'abattement fiscal prévu pour les enfants du donateur est plus faible lorsque toutes les parties sont non-résidentes que lorsque l'une d'elles est résidente.

Dans cette affaire, la Cour a étendu la jurisprudence qu'elle avait développée dans le domaine des droits de succession à la législation nationale sur les droits de donation.

L'affaire concernait le don d'un terrain situé dans l'État membre d'imposition. Tant le donateur que le donataire, l'enfant du donateur, étaient résidents dans un autre État membre.

La législation nationale en cause opérait une distinction entre les cas où le contribuable était considéré comme assujéti à l'impôt à titre *limité*, c'est-à-dire lorsque le donateur et le donataire étaient résidents d'un autre État membre au moment de la donation, et les cas dans lesquels le contribuable était considéré comme assujéti à l'impôt à titre *illimité*, c'est-à-dire lorsqu'au moins une des deux parties était résidente dans l'État membre d'imposition. Dans ce dernier cas, la législation prévoyait un abattement fiscal relativement élevé pour les donations entre parents et enfants, tandis que cet abattement était beaucoup plus faible dans le premier cas.

La Cour n'a constaté aucune différence de situation objective pouvant justifier la différence de traitement. De plus, elle a examiné un certain nombre de justifications avancées par l'État membre, à savoir la nécessité d'éviter que le même avantage fiscal ne soit octroyé deux fois au même contribuable et d'empêcher le contournement de la limite au moyen de donations multiples, ainsi que la cohérence du système fiscal national. Toutefois, la Cour n'a retenu aucune de ces justifications.

2.1.6. Affaire *Halley* (C-132/10)

Dans cette affaire, la Cour a considéré qu'il est discriminatoire de fixer, pour l'évaluation des actions nominatives aux fins des droits de succession, des délais de prescription différents selon que le siège de direction effective de la société émettrice dans laquelle le défunt était actionnaire est situé dans l'État membre d'imposition ou dans un autre État.

Dans cette affaire, la succession comportait des actions nominatives dans une société qui avait son siège de direction effective dans un État membre autre que l'État d'imposition et qui avaient été transférées, par voie de succession, à un héritier résidant dans l'État d'imposition.

La législation nationale de l'État membre d'imposition prévoyait que les autorités fiscales de cet État membre pouvaient exiger l'expertise de certains actifs situés dans cet État membre afin de déterminer s'ils avaient été sous-évalués dans la déclaration de succession. Le délai dont disposait le fisc pour introduire une demande d'expertise de ce type et procéder le cas échéant à un ajustement à la hausse du montant des droits de succession était fixé à deux ans à compter de la date de dépôt de la déclaration de succession.

Toutefois, dans le cas des actions d'une entreprise dont le siège de direction effective était situé en dehors du territoire de l'État membre d'imposition, aucune expertise n'était possible et les autorités fiscales pouvaient engager une action pour sous-évaluation, avec comme conséquence une révision à la hausse des droits de succession assortie d'intérêts et amendes, pendant une période beaucoup plus longue, à savoir jusqu'à dix ans.

La Cour a estimé que cette législation était contraire aux dispositions relatives à la libre circulation des capitaux, car l'application d'un délai de prescription plus long pour les héritiers détenant des actions d'une société dont le siège de direction effective est situé à l'étranger peut avoir pour effet de dissuader les résidents de l'État membre d'imposition d'investir ou de maintenir des investissements dans des actifs situés en dehors de cet État membre. Les héritiers de ces résidents seraient en effet soumis à une période d'incertitude plus longue quant à la possibilité de faire l'objet d'un redressement fiscal.

La Cour n'a trouvé aucune justification pour cette restriction à la libre circulation des capitaux, notamment parce que la période de dix ans n'était pas fondée sur le temps nécessaire pour avoir effectivement recours aux mécanismes d'assistance mutuelle entre les administrations fiscales ou à d'autres moyens permettant d'enquêter sur la valeur des actions en question.

2.2 Affaires dans lesquelles la Cour a jugé la législation des États membres en matière de droits de succession compatible avec la législation de l'Union

2.2.1. Affaire *Van Hilten-van Der Heijden* (C-513/03)

La Cour a jugé dans cette affaire que les dispositions relatives à la libre circulation des capitaux n'empêchaient pas une règle selon laquelle la succession d'un ressortissant d'un État membre qui décédait dans un délai de dix ans à compter de la date où il avait cessé de résider

dans cet État membre devait être imposée comme si ce ressortissant avait continué d'y résider. L'élément important en l'espèce résidait dans le fait que ladite règle n'opérait pas de distinction entre les résidents et les non-résidents.

Conformément à la convention préventive de la double imposition conclue entre les deux États concernés, la succession d'un ressortissant d'un État membre qui était décédé dans les dix ans suivant la date à laquelle il avait cessé de résider dans cet État membre était imposée comme si ce ressortissant avait continué d'y résider. Cette convention précisait en outre que l'État d'imposition réduirait les droits de succession ainsi dus du montant des droits à payer dans l'autre État en raison de la résidence.

Les dispositions en cause n'ont pas été considérées comme discriminatoires car, contrairement aux règles visées dans l'affaire *Barbier*, elles n'opéraient pas de distinction entre les contribuables en fonction de leur résidence. Elles prévoyaient au contraire un traitement identique pour les successions des ressortissants qui avaient transféré leur résidence à l'étranger et de ceux qui avaient maintenu leur résidence dans l'État membre concerné.

Selon la Cour, cette législation n'était pas de nature à dissuader un ressortissant qui avait transféré sa résidence à l'étranger de réaliser des investissements dans l'État membre de taxation, ni un ressortissant qui était resté dans l'État d'imposition d'investir dans un autre État membre. Elle n'avait pas non plus pour effet de diminuer la valeur de la succession d'un ressortissant qui avait transféré sa résidence à l'étranger. Comme la Cour l'a fait observer, tant qu'il n'y a pas d'harmonisation dans ce domaine, les États membres sont libres de déterminer les critères pour la répartition de leurs pouvoirs d'imposition. À cet égard, ils peuvent également, à titre de mesure anti-abus, prévoir une interprétation large de la notion de résidence, comme en l'espèce.

2.2.2. Affaire *Block* (C-67/08)

Dans cette affaire, la Cour a conclu qu'un État membre n'est pas tenu d'éviter la double imposition d'une succession lorsque celle-ci résulte de l'exercice parallèle de la souveraineté fiscale de deux États membres, par exemple en accordant un crédit d'impôt sur ses propres droits de succession pour les droits de successions payés à l'étranger.

Dans l'affaire *Block*, la Cour a été amenée à se prononcer sur la compatibilité avec les dispositions relatives à la libre circulation des capitaux de dispositions législatives nationales qui ne prévoyaient pas que les droits de succession payés dans un autre État membre puissent être déduits des droits de succession à payer par un héritier dans son État membre de résidence.

Cette affaire diffère des affaires déjà examinées en ce qu'elle ne concerne pas le système de droits de succession d'un seul État membre, mais la conséquence de l'exercice parallèle des compétences fiscales de deux États membres.

Tant l'héritier que le défunt étaient résidents du même État membre, mais des actifs mobiles de la succession étaient situés dans un autre État membre et imposés dans cet État ainsi que dans le pays de résidence de l'héritier.

La Cour a jugé que l'utilisation de critères de rattachement différents pour la perception des droits de succession sur les créances en capital n'est pas contraire au droit de l'Union dans la mesure où, en l'état actuel de ce droit, il n'y a pas de critères généraux au niveau de l'UE pour l'attribution des compétences entre les États membres en ce qui concerne l'élimination de la double imposition à l'intérieur de l'Union européenne.

Les États membres sont donc libres de fixer leurs propres règles de fiscalité directe, notamment les critères de rattachement en vertu desquels une personne ou un revenu est imposable sur leur territoire.

En outre, ils ne sont pas tenus d'adapter leurs propres systèmes fiscaux aux différents systèmes fiscaux des autres États membres afin de supprimer la double imposition résultant de l'exercice parallèle, par ces États membres, de leur souveraineté fiscale. En particulier, ils ne sont pas obligés d'accorder un crédit d'impôt sur leurs propres droits de succession pour les droits de successions payés à l'étranger.

2.3. Autres affaires pertinentes – Traitement fiscal des organisations caritatives étrangères

Dans l'affaire *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10), la Cour a estimé qu'un État membre octroyant certains avantages en matière de droits de succession à des organisations caritatives nationales doit appliquer le même traitement fiscal aux organisations caritatives étrangères si celles-ci remplissent les conditions établies dans cet État membre pour l'octroi des avantages fiscaux.

La Cour s'était déjà penchée sur le traitement fiscal appliqué par les États membres aux organisations caritatives établies dans d'autres États membres, ainsi que sur les dons à ces entités. L'affaire *Stauffer* (C-386/04) traitait du premier cas tandis que l'affaire *Persche* (C-318/07) concernait le second. Dans les deux affaires, la Cour a jugé que les dispositions fiscales nationales discriminatoires à l'encontre des organisations caritatives étrangères sont incompatibles avec les dispositions relatives à la libre circulation des capitaux.

Dans l'affaire *Missionswerk Werner Heukelbach*, la Cour a étendu les principes de non-discrimination définis dans les arrêts précités à la législation des États membres en matière de droits de succession. L'affaire concernait l'applicabilité d'un taux de droit de succession réduit pour un legs en faveur d'une association à but non lucratif. La législation nationale en cause prévoyait que le taux réduit n'était applicable que dans le cas où l'association avait son siège d'opération dans l'État membre d'imposition ou dans l'État membre où, au moment de son décès, le défunt résidait ou travaillait effectivement, ou dans lequel il avait déjà effectivement résidé ou travaillé.

La Cour a jugé que l'article 63 s'oppose à des dispositions législatives de ce type lorsqu'une organisation sans but lucratif reconnue comme telle dans son État membre d'établissement remplit également les conditions applicables aux organisations similaires dans l'État membre d'imposition. Le fait qu'une organisation caritative étrangère n'ait pas son siège d'opération dans cet État membre ou dans l'État membre où le défunt travaillait ou résidait a été jugé sans importance.

3. PRINCIPES DÉCOULANT DE LA JURISPRUDENCE

On peut inférer de la jurisprudence pertinente un certain nombre de principes, qui peuvent être regroupés dans les rubriques suivantes:

Liens géographiques des actifs faisant partie d'une succession transfrontalière

1. Les règles des États membres en matière de droits de succession sont contraires aux dispositions relatives à la libre circulation des capitaux si elles prévoient pour les actifs faisant partie d'une succession un traitement fiscal différent selon que les actifs en question ont ou non un lien avec le territoire national, notamment s'ils sont situés dans cet État membre. Ce qui précède signifie, entre autres choses:
 - a. que les méthodes d'évaluation ne peuvent pas être moins favorables pour les actifs situés à l'étranger;
 - b. qu'il ne devrait pas y avoir de restriction concernant la déductibilité des dettes/charges grevant des actifs situés à l'étranger si les actifs locaux ne font pas l'objet de restrictions similaires;
 - c. que les dispositions des États membres en matière de droits de succession ne peuvent pas prévoir de taux plus élevés pour les actifs situés à l'étranger;
 - d. que les États membres ne peuvent pas fixer des délais de prescription différents pour la réévaluation des actions nominatives aux fins des droits de succession en fonction de la localisation du siège de direction effective de la société émettrice.
2. Les principes sous-jacents pourraient également faire obstacle à un traitement fiscal des successions qui, notamment:
 - a. serait moins favorable dans le cas des actions nominatives cotées sur les marchés étrangers ou détenues dans une société située à l'étranger que dans le cas des actions nominatives cotées sur les marchés nationaux ou détenues dans des sociétés nationales;
 - b. privilégierait les paiements effectués par des régimes d'assurance retraite nationaux dans le cadre de la succession par rapport aux paiements effectués dans la même situation par des régimes d'assurance étrangers;
 - c. serait moins favorable dans le cas de titres de dette publique émis par d'autres États membres que dans le cas titres similaires émis par l'État membre d'imposition.

Résidence des personnes concernées en cas de successions transfrontalières

2. Les règles des États membres en matière de droits de succession sont contraires à la législation de l'Union si elles prévoient pour les résidents des abattements supérieurs à

ceux octroyés aux non-résidents en ce qui concerne les donations ou les successions, lorsque les résidents et les non-résidents sont dans une situation comparable.

Selon le cas, cela signifie, entre autres choses, que les États membres ne peuvent pas prévoir d'abattement des droits de succession moins important du seul fait que le défunt et l'héritier n'était/n'est pas résident de l'État membre octroyant l'abattement.

3. En ce qui concerne la détermination de la valeur des actifs d'une succession, il est contraire à la législation de l'Union de n'autoriser des déductions que si le défunt résidait dans l'État membre d'imposition.

Cela peut également signifier, entre autres choses, que les dispositions des États membres en matière de droits de succession ne sont pas conformes à la législation de l'Union si elles restreignent la déductibilité, par un non-résident, des dettes et charges grevant les actifs d'une succession, mais ne prévoient pas de restriction similaire pour les actifs hérités par les résidents.

4. Plus généralement et en l'absence de justifications objectives, les dispositions des États membres sont incompatibles avec la libre circulation des capitaux si elles prévoient un traitement fiscal moins favorable pour les héritiers ou défunts non-résidents.

Traitement des entreprises telles que les PME dans le cadre des droits de succession

5. Les États membres ne peuvent pas subordonner le traitement fiscal préférentiel d'une entreprise objet d'une succession à la condition que l'entreprise exerce/poursuive ses activités sur le territoire national.
6. Les États membres ne peuvent pas prévoir un traitement fiscal moins favorable d'une entreprise objet d'une succession au seul motif que ses travailleurs sont établis à l'étranger.
7. Les réductions des droits de succession pour les entreprises, telles que des exonérations ou des abattements spéciaux pour les mutations par décès d'entreprises de type familial ou fermé, doivent s'appliquer de la même manière que les héritiers soient résidents ou non de l'État membre octroyant la réduction.

Traitement des organisations caritatives dans le cadre des droits de succession

8. Les dispositions des États membres en matière de droits de succession ne peuvent pas prévoir de traitement moins favorable des legs effectués en faveur de certaines organisations caritatives au seul motif que les organisations en question sont établies dans un État membre autre que l'État membre d'imposition.

4. CONCLUSIONS

De nombreux principes relatifs à la non-discrimination dans le domaine des droits de succession ont déjà été établis par la jurisprudence. La Cour pourrait dans l'avenir être appelée

à examiner d'autres situations non traitées jusqu'à présent, dans lesquelles la législation applicable opère une distinction entre les situations purement nationales et les situations présentant un élément transfrontalier. Toutefois, il est d'ores et déjà clair que des distinctions entre les situations purement nationales et les situations transfrontalières ne sont pas compatibles avec le droit de l'Union en l'absence de différence de situation objective ou de raison impérieuse d'intérêt général.

Les citoyens de l'Union européenne sont en droit de chercher à obtenir réparation s'ils constatent une incompatibilité entre les règles fiscales d'un État membre régissant les successions et le droit de l'Union.

Pour sa part, la Commission est fondée, en tant que gardienne des traités de l'Union européenne, à prendre les mesures nécessaires lorsqu'elle constate des violations de la législation de l'Union dans le domaine des droits de succession et de donation.