

De la délicate applicabilité de l'article 7 du Code des droits de succession dans les situations transfrontières

Introduction

Par la présomption qu'il établit, l'article 7 du Code des droits de succession constitue une redoutable disposition antiabus qui vise à éviter que, de son vivant, le contribuable ne se dépouille de ses biens par des donations manuelles, indirectes ou réalisées à l'étranger, qui échappent à l'impôt¹.

L'on sait, en effet, que la formalité de l'enregistrement n'est obligatoire, dans un délai de rigueur, que si la donation porte sur un immeuble situé en Belgique ou prend la forme d'un acte authentique².

Pour remédier à cette possibilité d'évitement de l'impôt, le législateur a introduit une présomption *iuris et de jure*, dite irréfragable selon laquelle les biens dont un habitant du Royaume a disposé à titre gratuit, dans les trois années précédant son décès, sont considérés comme faisant partie de sa succession si les libéralités n'ont pas été soumises au droit d'enregistrement prévu pour les donations.

Dans un contexte marqué par la présence d'un élément d'extranéité, la question peut donc se poser de savoir ce que recouvre exactement la notion d'assujettissement « au droit d'enregistrement établi pour les donations », au sens de l'article 7 du Code³. En particulier, en cas d'enregistrement contre un droit réduit ou moyennant perception du droit fixe, l'exigibilité du droit de succession sera-t-elle écartée? De même, en cas de donation réalisée devant un notaire étranger, l'enregistrement et le paiement des droits auprès d'une autorité administrative d'un autre État membre suffisent-ils à repousser la présomption de l'article 7?

Une réponse négative semble devoir s'imposer, compte tenu du libellé de l'article 7 qui, à première vue, ne prête pas à interprétation. Pour autant, dans certaines situations que nous évoquerons, l'affirmation d'une réponse univoque à ces questions nous paraît *a priori* délicate, compte tenu des objectifs du législateur examinés à la lumière du droit de l'Union européenne⁴.

Pour sa part, l'administration semble considérer, de manière quelque peu ambiguë, que l'enregistrement d'une libéralité et le paiement d'un droit de donation à l'étranger sont sans incidence sur l'application de l'article 7⁵. Dans cette logique, seul l'accomplissement de la formalité et le paiement des droits de donation en Belgique seraient susceptibles d'éviter la réintégration de la libéralité dans le patrimoine du *de cujus*⁶.

1

Aperçu des situations problématiques, à la lumière des objectifs de l'article 7 du Code des droits de succession

A. Les objectifs du législateur

L'article 7 du Code des droits de succession trouve son origine dans la loi du 11 octobre 1919⁷. Le mécanisme mis en place dans cette disposition a vocation à assurer la perception des droits de succession sur les valeurs mobilières dont il est possible de se dépouiller *in extremis*, par un don manuel, au profit de ses successeurs. Sans une disposition antiabus spécifique, il semble clair, en effet, que l'administration fiscale eût été impuissante à combattre ce type de manœuvres.

La fiction de l'article 7 participe donc du souci d'éviter que certaines catégories de libéralités échappent à la perception d'un quelconque impôt, à défaut d'avoir été coulées en la forme authentique. Il ressort de l'exposé des motifs que le droit d'enregistrement de donation et le droit de succession sont ici perçus comme deux « filtres » devant s'appliquer alternativement, l'un à défaut de l'autre. Le législateur ne s'oppose pas au principe des libéralités réalisées entre vifs, mais « exige, pour lors, que la donation soit constatée par acte et que cet acte soit soumis à la formalité de l'enregistrement, sinon les valeurs données seront censées exister dans (le) patrimoine (du donateur) pour la perception des droits de succession ».

Selon nous, il ressort donc de l'exposé des motifs que le législateur a souhaité mettre le contribuable devant l'alternative suivante : soit celui-ci consent à ce que sa libéralité subisse le sort fiscal propre que lui réserve la loi belge lors de l'enregistrement, soit il doit avoir conscien-

ce que les biens donnés durant le « délai de trois ans », seront fictivement réintégrés dans l'actif de sa succession⁸.

B. Les motifs d'hésitation dans l'application de l'article 7

Une difficulté provient du fait qu'en certaines hypothèses, le traitement fiscal réservé à une donation présentée volontairement à la formalité de l'enregistrement, en Belgique, ne peut donner lieu à la perception du droit de donation. Il en est ainsi lorsque le rattachement de l'opération à la Belgique est lié à la seule résidence du donataire⁹. En cette hypothèse, l'enregistrement de la donation en Belgique, pour facultatif qu'il soit, ne devrait donner lieu qu'à la perception du droit fixe général, conformément à l'article 11, alinéa 2, du Code des droits d'enregistrement¹⁰.

En effet, en prévoyant que les impôts régionaux « sont attribués aux régions en fonction de leur localisation », le législateur n'a pas établi de critère pour les donations mobilières réalisées par un non-habitant du Royaume¹¹. Dans une circulaire du 20 octobre 2005, l'administration s'est substituée au législateur en localisant de telles donations au profit d'un habitant du Royaume, à l'endroit où le bénéficiaire a son domicile fiscal ou son siège de direction effective au moment de l'opération¹².

Or, contrairement à ce qu'indique la circulaire du 20 octobre 2005 dans son préambule, il n'incombe pas à la pratique administrative de suppléer, en ce domaine, aux lacunes de la loi. Conformément au principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, il appartient au seul législateur régional de définir les éléments essentiels de l'impôt.

L'on peut donc s'interroger sur l'applicabilité de l'article 7 du Code des droits de succession dans une situation où, à la suite d'un transfert de résidence, le donateur d'un patrimoine mobilier serait devenu habitant du Royaume (au sens de l'article 1^{er}, C. succ.) et considéré com-

(1) Pour un commentaire exhaustif de cette disposition, voy. A. CULOT (sous la dir.), « Droits de succession et de mutation par décès - Taxe compensatoire des droits de succession », *Rép. not.*, t. XV, livre II, n°s 256 et s.

(2) En dépit des termes de l'article 931 du Code civil, la pratique a consacré de notables exceptions aux règles de forme prévues par cette disposition. Corrélativement, la possibilité d'effectuer une libéralité sans recourir à l'acte notarié fait sortir l'opération des prévisions de l'article 19 du Code des droits d'enregistrement, ce qui rend illusoire la perception des droits de donation.

(3) Pour un exposé complet et documenté relatif aux influences des éléments d'extranéité sur le droit civil et fiscal applicable aux donations, voy. N. GEELHAND DE MERXEM, « De invloed van extraneïteitsmomenten op de heffing van het schenkingsrecht », *T.E.P.*, 2009/5, pp. 261 et s., et les références citées.

(4) Depuis l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne, l'expression « droit communautaire » a été remplacée

par celle de « droit de l'Union européenne ». Dans la suite, nous parlerons donc du droit de l'U.E.

(5) Réponse du ministre des Finances à la question parlementaire n° 1316 de M. de Clippele du 11 juin 2001, *Q.&R. parl.*, Sénat, sess. 2001-2002, n° 2-46.

(6) Déc. adm., 1^{er} juin 1993, *Rec. gén.*, 1993, n° 24282, p. 458. En ce sens, A. CULOT, *Manuel des droits de succession*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier, 2010, n° 112.

(7) Loi du 11 octobre 1919, *M.B.*, 13 novembre 1919, p. 6025.

(8) L'alinéa 2 de l'article 7 du Code des droits de succession prévoit que s'il est établi que les libéralités ont été faites à telle personne déterminée, celle-ci sera réputée légataire des biens donnés.

(9) En d'autres termes, une telle situation se présente lorsqu'un résident étranger réalise une donation de meubles localisés à l'étranger, à une personne physique ou morale résidente fiscale belge.

(10) Dans le même sens, A. CULOT, « Les donations : principes généraux en droits d'enregistrement et de succession », in *La fiscalité des donations et ses incidences civiles*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2005, p. 16, spécialement note 9; P. DE PAGE, « Commentaire des nouveaux décrets wallons », *R.G.E.N.*, 2006, n° 25.580, p. 38.

(11) Article 5, § 2, 8^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989. En réponse à une question parlementaire de M. de Clippele, le ministre des Finances a lui-même reconnu le problème lié à ce type d'opérations. Voy. la question 02/2116 de M. de Clippele du 27 mai 2002, *Q. & R. parl.*, Sénat, sess. 2002-2003, n° 2-68, pp. 3800-3801.

(12) Circulaire n° 12/2005 (AAF 16/2005 - Dos. E.E./L. 151), du 20 octobre 2005.

me tel par l'administration belge, au jour de son décès¹³.

Dans la mesure où, indépendamment de la volonté des parties, l'enregistrement de telles libéralités ne peut, en principe, donner lieu à la perception du droit de donation prévu par les législations régionales, est-il conforme à la volonté du législateur de soumettre les actifs transférés aux droits de succession, par hypothèse plus élevés?

Puisque l'article 7 a été introduit pour « combattre la fraude » consistant, pour un contribuable, à se dépourvoir de ses valeurs mobilières sans porter l'opération à la connaissance du fisc, cette disposition doit-elle viser les donations réalisées dans les conditions définies ci-dessus? La réponse est incertaine, mais la question mérite, selon nous, d'être posée.

2

L'interprétation majoritaire de l'article 7

Selon l'opinion communément admise, la fiction de l'article 7 du Code des droits de succession ne peut être évitée que si l'enregistrement de la donation a donné lieu au paiement du droit proportionnel prévu aux articles 131, § 2, CDE (en Régions flamande et de Bruxelles-Capitale) et 131bis, du Code des droits d'enregistrement (en Région wallonne), ou d'un droit de donation réduit prévu par les différentes législations régionales¹⁴.

A contrario, la doctrine majoritaire considère que si la donation n'a pas été enregistrée en Belgique ou l'a été contre le droit fixe général, l'article 7 du Code des droits de succession devrait demeurer applicable dans la mesure où, au jour de son décès, le donateur serait considéré comme habitant du Royaume.

3

La conformité de l'article 7 au droit de l'Union européenne, en cas de transfert de résidence en Belgique du donateur

L'article 7 du Code des droits de succession suscite également certaines interrogations rela-

tives à sa compatibilité au droit de l'Union européenne lorsqu'il s'applique aux successeurs d'une personne ayant transféré sa résidence en Belgique¹⁵ postérieurement à la réalisation de libéralités, entièrement localisées dans son État membre d'origine et ayant supporté dans cet État son régime fiscal propre, à savoir le droit d'enregistrement de donation.

La problématique est ici celle du sort fiscal qui sera réservé, en Belgique, aux libéralités réalisées à l'étranger, sans aucun élément d'extranéité impliquant la Belgique¹⁶.

Selon l'interprétation majoritaire que nous avons évoquée, l'article 7 du Code des droits de succession devrait s'appliquer aux libéralités effectuées par le « néo »-habitant du Royaume qui, par hypothèse, n'ont pas été enregistrées contre paiement du droit proportionnel de donation en Belgique. Dans la rigueur du principe, c'est même le montant brut de la donation qui devrait fictivement être réintégré dans le patrimoine du *de cuius*, sans prise en compte des frais et droits payés à l'étranger.

D'abord, une telle situation serait de nature à entraîner une double imposition des biens ayant fait l'objet des libéralités. Dans ce contexte, une restriction aux libertés de circulation serait également susceptible d'être retenue, en particulier sous l'angle de la liberté d'établissement.

L'on sait, en effet, qu'à travers le prisme de sa jurisprudence, le droit de l'U.E. peut trouver à s'appliquer dans des domaines *a priori* éloignés du mouvement d'harmonisation entrepris par la Communauté européenne. C'est ainsi que la Cour de justice a développé une importante jurisprudence concernant l'application des libertés de circulation du Traité CE aux impôts des États membres qui, à l'instar des droits de succession et de donation, ne font pas l'objet d'une harmonisation européenne¹⁷.

(15) Cette personne serait donc considérée comme un habitant du Royaume, au jour de son décès, conformément à l'article 1^{er} du Code des droits de succession.

(16) L'on rappellera, pour autant que de besoin, que sous l'angle du droit civil, l'acte authentique étranger fait foi en Belgique des faits constatés par l'autorité étrangère s'il satisfait, notamment, aux conditions régissant la forme des actes (article 28, § 1^{er}, du Code de droits international privé).

(17) C.J.C.E., 11 décembre 2003, aff. C-364/01, *Héritiers de Barbier*, Rec., p. I-15013; C.J.C.E., 25 octobre 2007, aff. C-464/05, *Geurts et Vogten*, Rec., p. I-9325; C.J.C.E., 23 février 2006, *van Hilten-van der Heijden* C-513/03, Rec., p. I-1957; C.J.C.E., 17 janvier 2008, *Jager*, C-256-06, non encore publié au *Recueil*; C.J.C.E., 11 septembre 2008, *Arens-Sikken*, aff. C-43/07, non encore publié au *Recueil*; C.J.C.E., 11 septembre 2008, aff. C-11/07, *Eckelkamp*, non encore publié au *Recueil*; C.J.C.E., 12 février 2009, aff. C-67/08, *Block*, non encore publié au *Recueil*. Sur cette jurisprudence, voy. E.-J. NAVEZ et V. DECKERS, « La censure des dispositions successorales fiscales par la C.J.C.E. : une tentative de clarification », in *Liber amicorum Jacques Hautenne*, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 501 à 534; E. TRAVERSA et E.-J. NAVEZ, « Droit fiscal et pratique notariale : l'influence du droit communautaire », *Droit fiscal et pratique notariale - Évolutions récentes et questions d'actualité*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 19 et s.; E. TRAVERSA et E.-J. NAVEZ, « Droits de mutation par décès : le droit communautaire autorise la déduction des charges grevant un immeuble », *Rev. not. b.*, 2008, pp. 680-700; M. VANDAELE et D. VAN LAERE, « Belgisch recht van overgang strijdig met het gemeenschapsrecht », *Successie-rechten*, 2006-2007, n° 10, novembre 2008, pp. 1-7; E. BURSTALLER et K. HASLINGER, « Inheritance and Gift Tax and EC Fundamental Freedoms - German Federal Tax Court Rules on Different Valuation Methods for Foreign and Domestic Real Estate », *45 European Taxation* 8 (2005), pp. 315 et s.

A. La double imposition et le droit de l'U.E.

La Commission européenne a eu l'occasion, à plusieurs reprises, d'exprimer des doutes quant à la compatibilité de la double imposition (juridique) avec le droit de l'U.E. En effet, l'application d'une disposition nationale entraînant une double imposition se heurte au principe même du marché intérieur (article 26, § 2, TFUE), de même qu'au principe de coopération loyale qui impose aux États membres de s'assister et de prendre des mesures pour exécuter les obligations qui découlent des Traités, ainsi que de s'abstenir de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union (article 4, § 3, T.U.E.)¹⁸.

Pour autant, en dépit des avancées réalisées sous l'angle de la suppression des restrictions aux libertés de circulation, la Cour de justice a rappelé qu'il n'existe pas encore, au niveau de l'Union, de cadre légal approprié permettant de coordonner les pouvoirs des États membres en matière d'impôts sur les successions¹⁹.

De même, le droit de l'Union européenne ne prescrivant pas de critères généraux de répartition des responsabilités entre États membres pour l'élimination de la double imposition, l'on en a déduit qu'elle ne serait pas, en tant que telle, contraire au droit de l'U.E.²⁰. Concrètement, le désavantage fiscal résulte, selon la Cour, de l'exercice parallèle par les deux États membres concernés de leur compétence fiscale²¹. D'égale souveraineté fiscale, ils n'auraient pas l'obligation d'adapter leur propre régime aux systèmes de taxation des autres États membres, en vue d'éliminer la double imposition.

Cette jurisprudence de la Cour de justice est désormais bien établie puisqu'elle a été réaffirmée récemment, à l'occasion de l'affaire *Damseaux*²². Qu'il nous soit permis, à titre prospectif, de formuler malgré tout quelques remarques.

Premièrement, dans une matière telle que la fiscalité successorale, caractérisée par la pauvreté du réseau mondial de conventions préventives de la double imposition²³, le juge communautaire ne devrait-il pas affirmer le principe de subsidiarité avec moins de vigueur qu'en matière d'impôt sur les revenus?

En deuxième lieu, n'est-il pas envisageable que la Cour vienne encadrer/limiter l'exercice parallèle des compétences fiscales des États membres en tirant un meilleur profit des principes

(18) Voy. la pétition 626/2000, du 25 janvier 2007, présentée aux membres du Parlement européen par M. Klaus Schuler, de nationalité allemande, sur un cas de double imposition d'un immeuble acquis par succession, PE 331.802/REV.

(19) C.J.C.E., 11 septembre 2008, aff. C-11/07, *Eckelkamp*, point 32, non encore publié.

(20) C.J.C.E., 12 février 2009, aff. C-67/08, *Block*, non encore publié au *Recueil*. Sur cette jurisprudence, voy. L. CERIONI, « Double taxation and the Internal Market : Reflections on the ECJ's Decisions in *Block* and *Damseaux* and the Potential Implications » *Bulletin for International Taxation*, novembre 2009, pp. 543 à 556.

(21) C.J.C.E., *Block*, précité.

(22) C.J.C.E., 16 juillet 2009, aff. C-128/08, *Damseaux*, non encore publié au *Recueil*. Voy. également C.J.C.E., 14 novembre 2006, aff. C-513/04, *Kerckhaert et Morres*, Rec., p. I-10967.

(23) Selon les informations fournies par l'I.B.F.D., il existerait, au 1^{er} août 2009, 95 conventions préventives de la double imposition en matière de donations et de successions.

communément admis, issus de la pratique internationale²⁴?

Enfin, comme l'a jadis proposé la Commission européenne, ne pourrait-on imposer aux États membres concernés, une responsabilité solidaire pour l'élimination de la double imposition, dans les situations où une plainte fondée parvient aux autorités compétentes?

B. Examen sous l'angle des libertés de circulation

La mesure antiabus contenue à l'article 7 vise à combattre les libéralités réalisées en fraude des droits du fisc. Cependant, compte tenu de sa formulation, elle est susceptible de s'appliquer à des situations non abusives, réalisées antérieurement à un transfert effectif de résidence en Belgique, depuis un autre État membre.

En soumettant irréfragablement à la taxation des libéralités non simulées, effectuées antérieurement à l'acquisition de la qualité d'habitant du Royaume (et réalisées dans un délai de trois ans précédant le décès), il n'est donc pas exclu que l'article 7 puisse être constitutif d'une restriction injustifiée à la liberté d'établissement²⁵ et à la libre circulation des capitaux²⁶.

En effet, dans le chef d'un résident étranger souhaitant transférer son domicile fiscal en Belgique, l'article 7 peut s'analyser comme une *entry tax*²⁷ puisque à son égard, le fait générateur de l'impôt consiste, en quelque sorte, dans le transfert de résidence d'un État membre vers la Belgique²⁸. Sur cette base, un résident étranger pourrait être dissuadé de s'installer en Belgique.

À partir du moment où un État impose unilatéralement, non seulement les donataires résidents mais également les donataires non résidents du fait de l'opération, la situation de ces deux catégories de contribuables se rapproche. En effet, c'est le seul exercice par ce même État de sa compétence fiscale qui, indépendamment de toute imposition dans un autre État membre, engendre un risque d'imposition en chaîne ou de double imposition économique.

En pareil cas, pour que les donataires non-résidents ne soient pas confrontés à une restriction aux libertés de circulation, l'État de résidence du *de cuius* devrait veiller à ce que, par rapport

au mécanisme prévu par son droit national afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique, les non-résidents soient soumis à un traitement équivalent à celui dont bénéficient les résidents²⁹.

Dans une situation belgo-belge, l'impôt successoral est évité par l'enregistrement de la libéralité en amont et le paiement corrélatif des droits réduits de donation. Cependant, une même opération réalisée à l'étranger ne pourrait, en principe, donner lieu à la perception d'un droit de donation (plus réduit que les droits de succession), même si celle-ci était enregistrée en Belgique³⁰.

L'extension rétroactive des prétentions du fisc belge à des opérations, en principe, non soumises à son *imperium*, aboutit à une situation inverse à celle qui a été examinée et validée par la Cour de justice dans l'affaire *van Hilten*³¹. Cependant, à la différence de la législation néerlandaise qui prévoit l'imputation des droits de succession étrangers en contrepartie de l'extension fictive de la qualité de résident (article 13, « Besluit ter voorkoming dubbele belasting » 1989), la législation belge ne contient aucune disposition préventive de la double imposition.

En l'absence d'une telle disposition, la réglementation litigieuse aboutit concrètement à frapper beaucoup plus vigoureusement la succession d'un habitant du Royaume ayant transféré sa résidence en Belgique, peu de temps avant son décès, que celle d'un ressortissant belge ayant toujours résidé en Belgique³². Il en résulte que même si le régime mis en place par l'article 7 pouvait être justifié sur la base d'arguments tels que la lutte contre la fraude ou la cohérence du régime fiscal, il n'est pas certain que cette disposition réussisse avec succès l'examen de proportionnalité réalisé par la Cour de justice³³.



Conclusion

Comme en d'autres matières, les hésitations relatives à l'article 7 du Code des droits de suc-

cession proviennent de l'applicabilité à des situations internationales d'une disposition conçue pour régir des situations belgo-belges.

Dans le chef des héritiers, l'application de l'article 7 à des donations ayant déjà subi l'impôt étranger aboutirait à une double imposition inique. Une telle situation doit interpeller, en tant qu'elle constitue indéniablement une barrière à la circulation des personnes et des capitaux et qu'elle est susceptible de surgir au cœur même de l'espace européen.

À l'heure actuelle, les contribuables ne pourront bien souvent pas compter sur le droit international, puisque la Belgique n'a conclu que deux Conventions préventives de la double imposition, avec la France et la Suède, dont le champ d'application est relativement limité³⁴. Si les héritiers malheureux se retournent vers le droit interne belge, ils constateront qu'à l'exception de l'article 17 du Code des droits de succession — inapplicable en l'espèce — il n'est aucunement tenu compte de l'impôt étranger³⁵ dans le calcul des droits de succession en Belgique. Enfin, si nos contribuables fondent leurs espoirs sur le droit de l'U.E., ils vont au devant de grandes déceptions puisqu'à l'égard de cette problématique, la Cour de justice s'est déclarée impuissante.

Sous l'angle des libertés de circulation — établissement ou capitaux — une restriction injustifiée pourrait être retenue, compte tenu d'une éventuelle absence de proportionnalité entre le but de l'article 7 et la lettre du texte, en tant qu'il s'applique à des personnes ayant transféré en Belgique leur domicile, après avoir réalisé à l'étranger certaines libéralités.

Dans l'attente de développements prétoriens, il est certainement prématuré de tirer des conclusions hâtives, mais la problématique mérite certainement d'être débattue. En effet, d'autres dispositions du Code des droits de succession peuvent aboutir à la prise en compte des libéralités réalisées à l'étranger pour le calcul des droits de succession et, dans tous ces cas, les mêmes conclusions pourraient être tirées.

Edouard-Jean NAVEZ

Doctorant à l'Université catholique de Louvain
(C.R.I.D.E.S.) - Jean Renauld)
Chercheur attaché à la chaire
PricewaterhouseCoopers

(24) Voy., partiellement en ce sens, C.J.C.E., 23 février 2006, *van Hilten-van der Heijden*, précité, n° 48.

(25) Sous l'empire du Traité de Lisbonne, la liberté d'établissement est garantie par l'article 49 TFUE (voy. également, l'article 21 TFUE). Il est vrai qu'en règle, la Cour examine les législations successorales fiscales à travers le prisme de la libre circulation des capitaux, mais en l'espèce, il nous semble que la principale liberté en souffrance soit la liberté d'établissement.

(26) Les successions sont, en effet, reprises dans la nomenclature figurant à l'annexe I de la directive 88/361 en tant que « mouvements de capitaux à caractère personnel ». L'article 7 du Code des droits de succession pourrait ainsi relever de l'article 63 TFUE (ex-article 56 TCE) en ce qu'il s'applique à l'impôt sur la succession des ressortissants étrangers ayant transféré leur domicile en Belgique.

(27) Par opposition à la notion d'*exit tax* qui pénalise l'émigration, la notion d'*entry tax* a vocation à dissuader un résident étranger de s'établir dans un État dit d'accueil.

(28) Concrètement, le fait que la taxation soit différée au moment du décès ne semble pas de nature à bouleverser cette conclusion.

(29) C.J.C.E., 19 novembre 2009, aff. C-540/07, *Commission c. Italie*, non encore publié au *Recueil*, point 53 ; C.J.C.E., 12 décembre 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, *Rec.*, p. I-11673, point 70 ; C.J.C.E., 8 novembre 2007, aff. C-379/05, *Amurta*, *Rec.*, p. I-9569, point 39.

(30) *Cf.* les arguments développés *supra*.

(31) Dans cet arrêt précité, la Cour de justice a validé la règle néerlandaise par laquelle le ressortissant néerlandais qui a habité aux Pays-Bas avant de s'installer à l'étranger est, au terme d'une fiction, censé conserver la qualité de résident durant les dix années qui suivent son départ. Il en découle qu'en cas de donation ou de décès avant l'expiration dudit délai, ce Néerlandais est réputé avoir habité dans le Royaume au moment de son décès ou de la donation (article 3, § 1^{er}, SW).

(32) Cela dit, la Cour a déjà indiqué qu'en l'absence d'harmonisation de l'impôt successoral, le Traité européen n'est pas en mesure de garantir à un citoyen de l'Union que le transfert de son domicile dans un autre État membre soit parfaitement neutre fiscalement (voy. C.J.C.E., 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Gilly*, *Rec.*, p. I-2793, point 47). Au moins sur cette base, la position exprimée ci-dessus semble contestable.

(33) Voy. C.J.C.E., 19 novembre 2009, aff. C-540/07, précité, points 57 et 58.

(34) Il s'agit, en premier lieu, de la Convention du 18 janvier 1956 entre la Belgique et la Suède, tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions, approuvée par la loi du 28 février 1958, *M.B.*, 5 avril 1958. En second lieu, il s'agit de la Convention du 20 janvier 1959 entre la Belgique et la France, tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droits d'enregistrement, approuvée par la loi du 20 avril 1960, *M.B.*, 10 juin 1960.

(35) Comme le confirme A. CULOT, « sont seuls admis en déduction des biens, pour déterminer leur valeur imposable au droit de succession, les impôts qui ne présentent pas les caractères d'un droit de succession » (A. CULOT, « Droits de succession et de mutation par décès - Taxe compensatoire des droits de succession », *op. cit.*, n°s 585 et 755-1 qui cite, en guise d'exemples de tels impôts, l'« Estate Tax Return » perçu au Canada, l'« Estate Federal Tax » perçu aux États-Unis et l'« Inheritance Tax » perçu en Angleterre, l'« Estate Duty » perçu par le Common Wealth d'Australie et le « Death Duty » perçu dans la Nouvelle-Galles du Sud).