

# LA REVUE FISCALE DU PATRIMOINE

**OPTIMISATION FISCALE DU PATRIMOINE PRIVÉ ET PROFESSIONNEL**

sous la direction de :  
OLIVIER DEBAT

NOVEMBRE 2023 - **N° 11**  
ISSN 2262-4147

## SOCIÉTÉS

21 > p. 15

Le régime des réserves  
distribuées en présence  
de titres démembrés

Étude par Edouard CLAUSSE



### ► REPÈRE

10 > p. 1

Projet de loi de finances pour  
2024 : haro sur la location  
meublée !

Par Eric PORNIN

### ► FOCUS

115 > p. 3

Pacte Dutreil : la loi  
n'exclut pas les activités de  
location meublée du champ  
d'application des articles  
787 B et 787 C du CGI

Par Jean-François DESBUQUOIS

### ► ÉTUDE

#### FISCALITÉ INTERNATIONALE

22 > p. 21

Fiscalité patrimoniale en droit  
comparé : quelle actualité ?

Par M. BUCHET, H. LAINÉ, H. LAHLOU,  
A. MADIÉ, I. MASSOUNGA, N. MELOT,  
P. RADOVITCH

### ► COMMENTAIRE

#### PROCÉDURES FISCALES

12 > p. 39

Droits d'enregistrement :  
le défaut de notification  
d'un acte à tous les débiteurs  
solidaires n'atteint la procédure  
qu'après l'acte litigieux

Par Emmanuel LAPORTE

### ► CAHIERS PRATIQUES

#### SOCIÉTÉS

8 > p. 46

Le régime fiscal des cadeaux  
d'affaires

Par Inforeg

# Sommaire

## Éditorial

- 10 **Projet de loi de finances pour 2024 : haro sur la location meublée !**  
E. Pornin  
page 1

## Actualités

### FOCUS

- 115 **Pacte Dutreil : la loi n'exclut pas les activités de location meublée du champ d'application des articles 787 B et 787 C du CGI**  
J.-F. Desbuquois  
page 3

### VEILLES

- 116 à 122  
page 3

## Panorama de jurisprudence

- 123 à 134  
page 9

## Jurisprudence commentée

12. **Garantie des contribuables**  
Droits d'enregistrement : le défaut de notification d'un acte à tous les débiteurs solidaires n'atteint la procédure qu'après l'acte litigieux  
E. Laporte  
page 39

## Études

- 21 **Sociétés**  
Le régime des réserves distribuées en présence de titres démembrés ou les méfaits de l'approche économique du droit  
E. Clausse  
page 15
- 22 **Fiscalité internationale**  
Fiscalité patrimoniale en droit comparé : quelle actualité ?  
M. Buchet et H. Lahlou et H. Lainé et I. Massounga et N. Melot et P. Radovitch et A. Michelot et A. Madier  
page 21

## Cahiers pratiques

### FICHE PRATIQUE

- 8 **Le régime fiscal des cadeaux d'affaires**  
Inforeg  
page 46

FISCALITÉ INTERNATIONALE

22 Fiscalité patrimoniale en droit comparé : quelle actualité ?



**MAXIME BUCHET**  
*avocat, Melot & Buchet Avocats*



**HALA LAHLOU**  
*avocat à la cour de Casablanca*



**HUGUES LAINÉ**  
*avocat à la cour de Berlin  
 docteur en droit  
 et spécialiste en droit fiscal allemand -  
 Lainé & C<sup>ie</sup> Avocats Rechtsanwälte*



**ALEXIS MADIER**  
*avocate à la cour de Paris associée  
 département Clientèle Privée  
 Gordon S. Blair Law Offices*



**IMELDA MASSOUNGA**  
*avocate à la cour de Paris*



**NICOLAS MELOT**  
*avocat à la cour de Paris  
 maître de conférences  
 directeur du Master 2  
 juriste d'affaires internationales  
 de l'université de Rennes 1*



**PAULINE RADOVITCH**  
*assistant manager, Mazars SA (Suisse)*

**D**epuis 2016, plusieurs articles détaillant la fiscalité patrimoniale de pays étrangers ont été publiés dans la Revue fiscale du patrimoine <sup>1</sup>. Le lecteur trouvera ci-après l'actualisation annuelle des principales règles applicables en matière de fiscalité patrimoniale.

1. V. RFP 2022, étude 22.

## D. - Renforcement de l'attractivité fiscale de l'Italie

25 - Nous indiquions précédemment que l'option pour le régime de faveur était exclusive du bénéfice de toutes autres mesures d'incitation fiscale telles que celles prévues pour les scientifiques et chercheurs s'installant en Italie (exonération des revenus professionnels à hauteur de 90 %) ou les travailleurs salariés et indépendants expatriés en Italie qui s'engagent à y résider pendant au moins 2 ans (exonération partielle d'impôt sur le revenu jusqu'à 80 % des revenus professionnels). Poursuivant sa politique d'attractivité fiscale de son territoire, l'Italie a renforcé les avantages fiscaux de certains régimes préexistants, faisant ainsi du pays un nouvel eldorado fiscal en Europe.

26 - Le décret-loi n° 34 du 30 avril 2019, converti par le Parlement en loi au mois de juin 2019<sup>13</sup>, prévoit des mesures d'urgence pour la croissance économique ciblées sur la fiscalité des particuliers. Sans prétendre à l'exhaustivité, les principales modifications apportées par ce décret-loi sont les suivantes :

- régime de faveur applicable aux chercheurs. La durée d'application de ce régime a été portée à 6 ans (4 ans auparavant) pour les transferts de résidence fiscale en Italie à compter de 2020. En cas d'acquisition d'une habitation en Italie ou en présence d'un enfant à charge, le régime s'applique pendant 8 ans (11 ans en présence de deux enfants à charge et 13 ans pour au moins 3 enfants à charge) ;

- régime de faveur applicable aux travailleurs impatriés. Instauré par la loi de finances pour 2017, ce régime permet aux salariés et travailleurs indépendants transférant leur résidence fiscale en Italie pour une durée d'au moins 2 ans de bénéficier, sous certaines conditions, d'une exonération d'impôt à hauteur de 50 % du montant des revenus professionnels pendant 5 ans. Pour les transferts de résidence effectués à compter de 2020, l'exonération est portée à 70 % des revenus professionnels, y compris ceux d'entreprises nouvelles créées et exploitées en Italie. L'exonération est portée à 90 % des revenus professionnels pour les transferts de résidence dans certaines régions du sud de l'Italie (notamment Abruzzes, Basilicate, Calabre, Campanie, Molise, Pouille, Sardaigne, Sicile). Par ailleurs, depuis la loi budgétaire italienne de 2021, la durée d'application du régime peut être prolongée de 5 années supplémentaires pour les personnes qui ont transféré leur résidence fiscale en Italie avant 2020 sous certaines conditions liées notamment aux charges de famille du contribuable et paiement d'un montant équivalent à 10 % ou 5 % du revenu produit en Italie au cours de l'exercice précédant celui de la demande ;

- régime de faveur applicable aux retraités étrangers<sup>14</sup>. Les retraités percevant une pension de retraite de source étrangère qui transfère leur résidence fiscale dans une région du sud de l'Italie de moins de 20 000 habitants (V. notamment les régions citées précédemment) après avoir résidé à l'étranger durant les 5 années précédant leur installation, peuvent opter pour l'application d'un impôt de substitution de 7 % sur leurs revenus étrangers. La durée de l'option (5 ans auparavant) a été

portée à 9 ans à compter de 2019 par le décret-loi, rapprochant ainsi ce régime du modèle portugais particulièrement attractif ;

- régime de faveur applicable aux sportifs. Les sportifs professionnels transférant leur résidence fiscale en Italie pourront, sous certaines conditions, bénéficier d'une exonération d'impôt à hauteur de 50 % de leurs revenus d'activité. Ce régime s'appliquera pendant 5 ans aux contribuables ayant transféré leur résidence fiscale en Italie à compter de 2020.

27 - **Conclusion.** – Depuis 2017, l'Italie affiche une politique fiscale visant à attirer sur son territoire les grandes fortunes étrangères, les travailleurs qualifiés et les sportifs de haut niveau afin de soutenir son économie. Si l'Italie est loin d'être le seul pays en Europe à offrir des avantages fiscaux particulièrement attractifs aux candidats à l'expatriation, les réformes fiscales mises en œuvre depuis plusieurs années lui assurent une place privilégiée sur le podium de l'attractivité fiscale en Europe pour les personnes physiques. Les particuliers qui succomberont à l'aventure italienne devront être particulièrement vigilants à l'effectivité du transfert de résidence afin d'éviter toute remise en cause dans le pays d'origine.

## 3. Allemagne<sup>15</sup>

28 - Nous avons publié en 2019 une étude consacrée aux aspects de la fiscalité allemande du revenu et du patrimoine dans un contexte franco-allemand<sup>16</sup>. Suite à cette parution, une actualisation annuelle a été réalisée par l'auteur ; nous présentons ci-après la mise à jour annuelle de cette étude.

### A. - Revenus privés et retraites

29 - **Salaires et pensions de retraites publiques.** – En Allemagne, l'impôt sur les revenus salariaux est retenu à la source par l'employeur sous son appellation *Lohnsteuer* (signifiant impôt sur les salaires). Le calcul de la retenue à la source se fait en fonction de la classe fiscale à laquelle appartient le salarié mais aussi de certains critères personnels tels que le nombre d'enfants. Il existe six classes fiscales qui dépendent de la situation familiale et fiscale du salarié. Le salarié a la possibilité de déduire de son salaire en tant que frais professionnels les dépenses occasionnées par son emploi. Une déduction forfaitaire de 1 000 € est pratiquée pour l'année au titre de ces frais professionnels, sauf à justifier des frais plus élevés. L'employeur reverse des cotisations sociales patronales et salariales pour le compte du salarié à une des caisses d'assurances sociales pour un montant (taux 2024) de 19,60 % (part employeur) et pareillement de 19,60 % (part salarié). Toutefois, aucune cotisation n'est due au-delà du plafond de sécurité sociale qui est de 5 175 € (maladie et dépendance) ou de 7 550 € (retraite et chômage) bruts de salaire mensuel (taux 2024). Le salarié supporte ainsi les mêmes charges que son employeur (principe de parité). Ces cotisations sont en principe déductibles du revenu imposable pour le salarié et

13. L. n° 58, 28 juin 2019 : JO 29 juin 2019.

14. Régime introduit par la L. n° 145, 30 déc. 2018 (loi de finances pour 2019).

15. Actualisation par Hugues Lainé.

16. V. H. Lainé et A.-L. Heyne, *Aspects de la fiscalité allemande du revenu et du patrimoine dans un contexte franco-allemand : RFP 2019, étude 3.*

l'employeur. Les pensions de retraites versées par un organisme public ne sont pas considérées comme des salaires et sont imposables dans la catégorie des autres revenus pour 84 % de leur montant (ce taux applicable en 2024 sera porté progressivement à 100 % jusqu'en 2040).

**30 - Revenus fonciers.** – Aux termes de l'article 21 EStG, sont considérés comme revenus fonciers et assimilés, les revenus des contrats de bail à loyer concernant les terrains, les bâtiments ainsi que les revenus des sociétés immobilières transparentes. Sont déductibles fiscalement toutes les dépenses d'entretien et d'exploitation du bien donné en location ainsi que les amortissements et les intérêts de financement de l'acquisition de ces biens. Un montant forfaitaire à titre de dépenses déductibles n'est pas prévu dans cette catégorie. Les immeubles bâtis appartenant à un actif d'exploitation non destinés à un usage d'habitation et pour lesquels l'autorisation de construction a été sollicitée après mars 1985 sont amortis au taux de 3 %. Pour les autres immeubles bâtis, les taux d'amortissement sont fixés à 2,5 % (bâtiments achevés avant le 1<sup>er</sup> janvier 1925) et 2 % (bâtiments achevés après le 31 décembre 1925). La quote-part de la valeur du terrain d'un immeuble bâti n'est pas amortissable.

**31 - Plus-values immobilières non professionnelles.** – Les plus-values immobilières non professionnelles sont en principe classées comme un autre revenu et taxées au taux du barème général de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Toutefois, les plus-values immobilières réalisées après 10 années de détention du bien sont en principe totalement exonérées d'impôt en Allemagne. Une imposition peut toutefois avoir lieu dans le pays de résidence du propriétaire.

**32 - Revenus de capitaux mobiliers.** – Depuis une réforme intervenue en 2008, cette catégorie englobe également les plus-values sur cessions de valeurs mobilières et certaines opérations sur contrats à terme. Font notamment partie des revenus de capitaux mobiliers :

- les dividendes de participation dans des sociétés de capitaux et autres personnes morales pour des participations inférieures à 1 % ;
- les intérêts de créances en capital. Par ailleurs, une déduction forfaitaire de 1 000 € est pratiquée au titre des frais professionnels dans cette catégorie par contribuable (2 000 € pour les couples mariés).

Les revenus de capitaux mobiliers sont soumis à un impôt forfaitaire et libératoire s'élevant à 25 % majoré de la surtaxe de solidarité, prélevé à la source quand ils sont de source allemande. Les dividendes issus de participations supérieures à 1 % sont imposés selon un autre régime qui prévoit l'exonération de 40 % du dividende distribué et l'imposition du reste au barème général de l'impôt sur le revenu. Ces revenus font l'objet également d'une retenue à la source non libératoire de 25 % (plus surtaxe) sur les dividendes distribués (*Kapitalertragsteuer*) qui vient s'imputer plus tard sur l'impôt dû. En Allemagne, les couples mariés ou pacsés soumis à une obligation fiscale illimitée, sauf s'ils vivent séparément, ont le choix entre une imposition commune ou une imposition séparée. En cas d'imposition commune, le couple bénéficie d'un barème familial appelé *Ehe-*

*gattensplitting* pour le calcul du taux d'imposition. L'objectif de ce barème est de réduire la progressivité de l'impôt.

**33 - Barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP).** – Le barème de l'impôt sur le revenu (*Einkommensteuer*) suivant est actuellement (revenus 2023) applicable à une personne vivant seule :

Tranches de revenu	Taux
de 1 € à 10 908 €	0 %
de 10 909 € à 15 999 €	de 14 % à 24 %
de 16 000 € à 62 809 €	de 24 % à 42 %
de 62 810 € à 277 825 €	42 % – 9 973 €
à partir de 277 826 €	45 % – 18 308 €

S'ajoute à l'impôt sur le revenu une surtaxe de solidarité (*Solidaritätszuschlag*) de 5,5 % du montant de l'impôt lorsque l'impôt sur le revenu dépasse 17 747 €, ce qui est le cas lorsque le revenu imposable dépasse environ 66 000 € pour un célibataire. Ainsi, à titre d'exemple, un salarié célibataire ayant un revenu imposable de 50 000 € en 2023 paiera un impôt sur le revenu de 11 343 €, correspondant à 22,69 % du revenu imposable. Il ne paiera pas de surtaxe de solidarité.

## B. - Activités professionnelles non salariées

**34 - Revenu imposable des activités professionnelles.** – Le revenu imposable des activités professionnelles résulte de l'addition de plusieurs sources de revenus :

- le bénéfice agricole et forestier ;
- le bénéfice commercial ;
- et, le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Ces revenus sont imposés aux taux prévus par le barème général. Les pertes sont imputables sur d'autres catégories de revenus (salaires par exemple) et, pour la partie non imputée, reportables en arrière une année (2 années à compter de l'année 2022) dans la limite d'un million d'euros et indéfiniment en avant.

**35 - Impôt sur les sociétés.** – Les sociétés ayant leur siège social ou de direction en Allemagne sont imposées à l'IS et à la taxe professionnelle sur leur bénéfice mondial tandis que les autres sociétés dites non-résidentes ne sont soumises à l'impôt qu'à raison des bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable en Allemagne. Les charges de l'entreprise, sauf la taxe professionnelle, sont déductibles du résultat de l'exercice lorsqu'elles ont été exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation de la société. Le taux de l'IS (*Körperschaftsteuer*) est de 15 % auquel s'ajoute une surtaxe de solidarité de 5,5 % assise sur la contribution d'IS de l'exercice, soit 15,825 % en tout. Les pertes sont reportables en arrière une année (2 années à compter de l'année 2022) dans la limite d'un million d'euros (10 millions d'euros pour les exercices 2022 et 2023) et indéfiniment en avant. Toutefois, quel que soit le volume du report déficitaire, les sociétés subissent toujours une imposition

minimum au-delà d'un bénéfice de 1 million d'euros. L'assiette de cette imposition est de 40 % du bénéfice excédant ce plafond.

**36 - Taxe professionnelle.** – La taxe professionnelle (*Gewerbesteuer*) s'applique à toute entreprise industrielle et commerciale non agricole qui exerce son activité en Allemagne. Les professions libérales sont exonérées. Les sociétés de capitaux allemandes y sont toujours assujetties en raison de leur forme juridique. Les sociétés de capitaux étrangères en sont exonérées lorsqu'elles n'ont ni établissement stable en Allemagne, ni siège de direction ni représentant permanent. La taxe professionnelle est assise sur le bénéfice d'exploitation après prise en compte de différents correctifs. Sont réintégrées notamment la moitié des charges foncières, la quote-part des pertes provenant de la participation dans les sociétés de personnes et la totalité des intérêts pour les prêts accordés par les associés. À l'inverse, les déductions portent notamment sur 1,2 % de la valeur fiscale des immeubles d'exploitation et sur les dividendes provenant d'une participation dans une société de personnes. Les sociétés de gestion immobilière peuvent en être totalement exonérées sous certaines conditions. Le résultat retenu est diminué d'un abattement de 24 500 € (inchangé en 2023 par rapport à 2022) pour les entreprises individuelles et les sociétés de personnes. Le taux de l'impôt varie en pratique, selon les communes, entre 15 % et 17 % du bénéfice imposable de la société. La taxe professionnelle est en principe déductible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques mais non pas de l'IS. Les pertes de taxe professionnelle sont reportables indéfiniment en avant dans les mêmes conditions que pour l'impôt sur les sociétés, mais non pas en arrière.

**37 - Imposition des plus-values et des dividendes.** – Les dividendes versés par une société allemande à une société mère sont en principe intégralement exonérés d'impôts pour la société bénéficiaire dans le cadre de l'impôt sur les sociétés et

de la taxe professionnelle sauf une quote-part forfaitaire de frais et charges de 5 %. Toutefois, une retenue à la source de 25 % doit normalement être prélevée par la filiale sur le dividende distribué et reversée au fisc. Cette retenue est remboursée ou compensée plus tard au niveau de la société bénéficiaire dans le cadre de sa déclaration de revenus. Les dividendes de sociétés de capitaux filiales étrangères sont également exempts d'impôts dans les mêmes proportions. Les plus-values provenant de la cession de participations dans des filiales sont exonérées d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle à hauteur de 95 %, quelles que soient la participation et la durée de détention. À l'exception des exonérations de dividendes et de cessions de participations, les autres plus-values sont en principe classées comme un revenu ordinaire et taxées au même taux, soit 15 % (IS) + 15 à 17 % (taxe professionnelle).

### C. - Fiscalité patrimoniale en Allemagne

**38 - Donations et successions.** – Les droits de succession (*Erbschaftsteuer*) et de donation (*Schenkungssteuer*) sont dus en Allemagne à raison de l'ensemble du patrimoine situé en Allemagne et à l'étranger lorsque l'une de ces conditions est remplie :

- le défunt ou le donateur était résident en Allemagne au moment du décès ou de la donation ;
- l'héritier ou le donataire est résident en Allemagne au moment du décès ou de la donation. À défaut, les droits sont dus à raison uniquement de certains éléments patrimoniaux situés en Allemagne, notamment les immeubles, le patrimoine professionnel ou encore les participations de plus de 10 % dans des sociétés résidentes en Allemagne.

Le barème est échelonné selon les degrés de parenté entre les héritiers/défunt et donateurs/donataires : la loi prévoit ici trois catégories fiscales. Le taux d'imposition est croissant en fonction du degré de parenté et progressif sans jamais dépasser 50 %.

Montant de la part nette imposable (en €)	CLASSE I Conjoint non divorcé, enfants légitimes ou naturels, petits-enfants (donations et successions) ; parents et grands-parents (succession uniquement)	CLASSE II Parents et grands-parents (donations uniquement) ; collatéraux, neveux et nièces, beaux-parents, conjoint divorcé (successions et donations)	CLASSE III Autres bénéficiaires (successions et donations)
	Taux	Taux	Taux
jusqu'à 75 000 €	7 %	15 %	30 %
jusqu'à 300 000 €	11 %	20 %	30 %
jusqu'à 600 000 €	15 %	25 %	30 %
jusqu'à 6 000 000 €	19 %	30 %	30 %
jusqu'à 13 000 000 €	23 %	35 %	50 %
jusqu'à 26 000 000 €	27 %	40 %	50 %
au-delà de 26 000 000 €	30 %	43 %	50 %

**39 - Abattements.** – En Allemagne, un même abattement est prévu pour les donations et successions afin de diminuer la base imposable. Pour les donations, l'abattement applicable est renouvelé tous les 10 ans. En matière successorale, les donations intervenues au cours des 10 années précédant le décès sont réintégrées pour le calcul de l'impôt, de sorte que l'abattement ne soit accordé qu'une fois par période de 10 ans.

Degré de parenté	Abattement (en €)
Époux	500 000 €
Enfants	400 000 €
Petits-enfants	200 000 €
Parents et grands-parents lors d'une succession	100 000 €
Personne de la classe II	20 000 €
Personnes de la classe III	20 000 €

**40 - Obligations déclaratives.** – L'ayant droit doit déclarer la donation ou la succession à l'administration fiscale dans les 3 mois qui suivent la donation ou le décès. Les droits sont exigibles dans le mois qui suit la réception de l'avis d'imposition.

**41 - Taxe foncière et taxe d'habitation.** – Les propriétaires de biens immobiliers payent annuellement une taxe foncière (*Grundsteuer*) communale dont l'assiette de calcul a fait l'objet d'une actualisation qui entrera en vigueur en 2025, suite à une grande réforme fiscale intervenue en 2020-2021. Le montant de la taxe foncière dépend du Land et de la commune. Il n'existe pas de taxe d'habitation en Allemagne.

**42 - Impôt sur la fortune.** – Aucun impôt sur la fortune immobilière, comme il existe en France, et de manière plus générale aucun impôt sur la fortune, n'existe en Allemagne.

## D. - Aspects internationaux du régime fiscal allemand

**43** - En vue d'éliminer les doubles impositions sur les revenus en France et en Allemagne, les deux États ont signé le 21 juillet 1959 une convention fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune qui est entrée en vigueur le 4 novembre 1961. Cette convention a été modifiée le 9 juin 1969, le 28 septembre 1989, le 20 décembre 2001 et le 31 mars 2015. La convention a pour vocation d'éviter la double imposition des mêmes revenus en France et en Allemagne. Elle détermine pour chaque catégorie de revenus quel est l'État ayant le droit d'imposition. Elle s'applique principalement à l'IRPP, à l'IS et à la taxe professionnelle.

**44** - Dans le même esprit d'éviter les doubles impositions, la France et l'Allemagne ont signé le 12 octobre 2006 une convention fiscale en matière de successions et donations qui est entrée en vigueur, avec son protocole d'application, le 3 avril 2009. Celle-ci contient des dispositions dont l'objet est

d'attribuer le droit d'imposer une opération à l'un ou l'autre État, voire aux deux États en prévoyant une imputation de l'impôt versé dans l'un des États sur l'impôt versé dans l'autre État. Concernant le détail de ces différentes conventions (champs d'application, domicile fiscal, lieu d'imposition et élimination des doubles impositions), nous renvoyons à la seconde partie de l'étude d'origine<sup>17</sup>, qui reste d'actualité.

Notons que l'Allemagne a conclu des conventions de non double imposition en matière de successions et/ou de donations avec les États suivants : Danemark (22 novembre 1995), France (12 octobre 2006), Grèce (18 novembre 1910), Suède (14 juillet 1992), Suisse (30 novembre 1978) et États-Unis (3 décembre 1980/14 décembre 1998). En l'absence de convention fiscale, l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt allemand est possible dans les conditions prévues à l'article 21 de la loi sur la fiscalité des donations et successions (*Erbschaftsteuergesetz*).

## 4. Suisse<sup>18</sup>

**45** - L'étude publiée en 2018<sup>19</sup> concernant la fiscalité suisse conserve toute sa pertinence, particulièrement en raison d'un atout indéniable du système fiscal suisse, à savoir sa stabilité. Certaines réformes, en partie liées à l'actualité internationale, méritent toutefois d'être relevées.

### A. - Réforme du droit des successions

**46** - Le droit successoral suisse, qui n'avait pas subi de modifications significatives depuis 1912, et dont la réforme était en discussion depuis 2010, a été modifié afin de tenir compte des nouveaux modèles familiaux et de l'allongement de l'espérance de vie, pour donner une marge de manœuvre plus importante au testateur en matière de planification successorale et permettre une transmission facilitée des PME.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux successions ouvertes depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, sans tenir compte des dates des dispositions testamentaires éventuellement prises.

Il convient de relever que l'ordre successoral reste inchangé, et en l'absence de testament ou pacte successoral, la succession découle de la parenté du sang (*C. civ., art. 457 et s.*) : les membres de la famille proche (issue des parents ou grands-parents) excluent les membres de la famille plus éloignée et en présence de descendant(s), ceux-ci excluent tous les autres membres de la famille, la part du partenaire (époux(se) ou partenaire enregistré) étant toujours sauvegardée.

**47 - Augmentation de la quotité disponible à 50 % (C. civ., art. 471).** – La part de la réserve héréditaire des descendants a été réduite de 75 % à 50 % de la part successorale légale, celle des parents a été supprimée. Les parts réservataires des conjoints et partenaires enregistrés n'ont, quant à elles pas été modifiées : leur réserve s'élève toujours à 50 % de la part successorale légale.

17. V. RFP 2019, étude 3, § 23 et s. ; RFP 2022, étude 22.

18. Actualisé par Pauline Radovith

19. V. RFP 2018, étude 3, par J. Bürgisser.