

3^{ème} Convention des juristes de la Méditerranée

Rome, 7- 8- 9 juin 2010

TRANSMISSION DE L'ENTREPRISE A TITRE GRATUIT

DROIT ITALIEN

SOMMAIRE:

CHAPITRE I: L'ENTREPRISE (*AZIENDA*). 1. Notion d'entreprise et d'*azienda*. 2.

Transmission de l'entreprise en général. La forme. Registre des entreprises. Effets juridiques de la transmission.

CHAPITRE II : LES SUCCESSIONS *MORTIS CAUSA*. 1. Les successions *mortis causa* – aspects de droits civils. La succession légitime. La réserve héréditaire. Acceptation de l'héritage. Renonciation à l'héritage. Les testaments. Les pactes successoraux.

CHAPITRE III : PROFILS CIVILISTIQUES DE LA TRANSMISSION D'ENTREPRISE A TITRE GRATUIT. 1. La succession *mortis causa* de l'entreprise. 2. La donation d'entreprise. 3. Le *trust*. 4. Le pacte de famille.

CHAPITRE IV : PROFILS FISCAUX DE LA TRANSMISSION D'ENTREPRISE A TITRE GRATUIT. 1. Impôts directs. 2. Impôts indirects. Accumulation entre donations et successions. Déclaration de succession et interdictions. Allègements fiscaux. Ultérieures exemptions. Réductions d'impôt. Impôts hypothécaires et cadastraux.

CHAPITRE V : DISPOSITIONS LEGISLATIVES ITALIENNES INTERESSANTES POUR LES ETRANGERS. 1. Réciprocité. 2. Principe de territorialité. 3. Le droit international privé. 4. L'élimination de la double imposition. Les règles de droit interne. Les conventions.

3ème CONVENTION DES JURISTES DE LA MEDITERRANEE

Rome, 7 – 8 - 9 Juin 2010

TRANSMISSION DE L'ENTREPRISE A TITRE GRATUIT

DROIT ITALIEN

CHAPITRE I. - L'ENTREPRISE

1. – NOTION D'ENTREPRISE ET D'AZIENDA

Dans le droit civil italien, contrairement au droit français, la notion d'entreprise individuelle est codifiée par le code civil lui-même et précisément par l'art. 2082 c.c. : c'est « *l'entrepreneur qui exerce professionnellement une activité économique organisée aux fins de la production ou de l'échange de biens ou de services* ». Par *entreprise* on entend donc l'activité exercée par l'entrepreneur.

L'art. 2555 c.c. définit, par contre, *azienda* « *l'ensemble des biens organisés par l'entrepreneur pour l'exercice de l'entreprise* ».

Pour pouvoir parler d'entreprise (*azienda*) il faut donc que soient présents les éléments suivants :

- un élément objectif : un ensemble de biens, déterminés *per relationem*. Pour pouvoir parler de biens d'entreprise, il n'est pas nécessaire que l'entrepreneur en ait le droit de propriété, mais il est suffisant qu'il en ait la jouissance.

- un élément formel : l'organisation, en d'autres termes le résultat de l'activité de l'entrepreneur qui se concrétise dans la liaison fonctionnelle entre les biens et dépend de la volonté même de l'entrepreneur. Autrement dit, c'est la volonté de l'entrepreneur qui crée la liaison entre chaque bien et qui les destine à l'entreprise (*azienda*). En tout cas, l'aliénation séparée de certains biens est également toujours possible.

En d'autres termes, dans le langage juridique, « *impresa* » et « *azienda* » ne sont pas synonymes, mais se réfèrent à deux divers aspects de la même institution juridique, en prenant en considération l'*activité* la première et l'*ensemble des biens* la seconde

la clientèle et l'achalandage, par contre, appartiennent nécessairement à l'entreprise (*azienda*) et ne peuvent faire l'objet de négociations juridiques séparées.

L'entreprise (*azienda*) ne constitue pas un sujet juridique en elle-même, distinct de l'entrepreneur, ni un patrimoine séparé ou autonome.

La nature juridique de l'entreprise est diversement identifiée par la doctrine selon deux diverses macro conceptions :

1. – théorie unitaire : l'entreprise représente une *universitas*, autrement dit un bien unitaire, un complexe unitaire de biens, distinct des biens qui, individuellement, la composent. Selon certains, il s'agit seulement de biens matériels et immatériels (on parle alors de *universitas facti*), selon d'autres, elle comprend également tous les rapports juridiques inhérents à l'exercice de l'entreprise et, donc, débits et crédits (*universitas iuris*).

Dans le cadre des théories unitaires, s'inscrivent également les théories immatérialistes, pour lesquelles l'entreprise constitue un bien immatériel, qui consiste dans l'organisation de biens.

2. – théorie atomistique : certains auteurs préfèrent souligner le fait que l'entreprise n'est pas un concept distinct et différent de chaque bien qui la compose dès lors qu'ils conservent leur autonomie.

3.- sans compter même ceux qui qualifient l'entreprise comme une institution bifront : une *universitas iuris*, du point de vue du titulaire de celle-ci et une pluralité de biens entre eux autonomes du point de vue des biens qui la composent.

Le concept d'entreprise (*azienda*) se réfère tant aux entreprises commerciales qu'aux entreprises agricoles et qu'aux petites entreprises.

L'art. 2135 du code civil définit entrepreneur agricole « *celui qui exerce l'une des activités suivantes : culture du fond rural, sylviculture, élevage d'animaux et activités connexes* », en entendant par les trois premiers termes, « *les activités destinées au soin et au développement d'un cycle biologique ou d'une phase nécessaire du cycle lui-même, de nature végétale ou animale, qui utilisent ou peuvent utiliser le fond, le bois ou les eaux douces, saumâtres ou marines* . »

Sont, par contre, de petits entrepreneurs, les exploitants agricoles du fond, les artisans, les petits commerçants et quiconque exerce une activité professionnelle organisée, essentiellement moyennant leur travail personnel ou celui des membres de la famille (art. 2083 c.c.).

L'achalandage est considérée essentiellement comme une *qualité* de l'entreprise et représente la capacité de celle-ci de créer de nouvelles richesses, de produire des biens ou des services. Certains le définissent la capacité de l'ensemble de l'entreprise de produire un revenu, et d'autres considèrent l'achalandage comme un bien immatériel.

2.- TRANSMISSION DE L'ENTREPRISE EN GENERAL.

Le contrat de transmission de l'entreprise présente un caractère unitaire et comporte la transmission à l'acquéreur de tous les éléments qui constituent l'ensemble de l'entreprise, sans que ne soit nécessaire une stipulation spécifique dans l'acte de transmission (Cass. 96/2714, Cass. 78/4094).

Avec la cession de l'entreprise, est transmise la position juridique qui revient à l'aliénateur, relativement à chaque bien de celle-ci : c'est ainsi que sera transmis le droit de propriété ou le droit de jouissance sur chaque bien, selon la qualification que l'on attribue au droit de l'aliénateur.

Il est fort possible que, de par la volonté des parties, certains biens soient expressément exclus de la transmission de l'entreprise ou que l'on procède à la transmission d'une branche d'entreprise, à condition que demeure un résidu d'organisation dans les biens qui sont transmis (Cass. 05/27286 ; Cass. 96/3627) et que l'ensemble des biens transmis soit à même de garantir la poursuite de l'activité.

La forme.

La transmission de l'entreprise est, en droit civil, régi par les art. 2555 et suivants du code civil.

Les entreprises assujetties à l'enregistrement dans le registre des entreprises, les contrats qui ont pour objet la transmission de la propriété ou la jouissance de l'entreprise doivent revêtir la forme écrite *ad probationem* (art. 2556 c.c.), autrement dit aux fins limitées de la preuve.

Il faut remarquer que dans le système juridique italien, contrairement à l'ancien droit romain, est en vigueur le principe général de la liberté absolue de forme pour la manifestation de volonté d'un sujet destinée à produire des effets juridiques.

La prévision d'une forme donnée constitue l'*exception*, qui dépend de la loi ou de la volonté des parties. La prévision d'une forme contraignante prend un caractère indérogable et, dans ce cas, la négociation juridique est qualifiée à *forme contraignante* ou solennelle ou formelle : la forme est prescrite *ad substantiam*, c'est-à-dire qu'elle constitue un élément essentiel de la négociation dont l'absence rend juridiquement non pertinente la manifestation de volonté.

La forme prescrite peut donc être, d'une façon générale, la forme écrite ou l'acte sous seing privé authentifié ou encore l'acte authentique pour certains actes revêtant une importance particulière, pour lesquels la forme est requise par la loi afin de solliciter la majeure attention des parties sur les conséquences juridiques qui en découlent. Rappelons par exemple :

- l'art. 1350 c.c. qui prescrit la forme écrite (acte authentique ou acte sous seing privé), sous peine de nullité, pour certains contrats parmi lesquels les contrats qui transmettent la propriété de biens immobiliers, les contrats qui constituent, modifient ou transmettent le droit d'usufruit sur les immeubles, le droit de superficie, les servitudes prédiales ou qui comportent la renonciation à ces mêmes droits, les contrats de location d'immeubles pour une durée supérieure à neuf ans, les contrats de société ou d'association par lesquels on confère la jouissance de biens immeubles ou des droits réels immobiliers pour plus de neuf ans, les actes de division de biens immeubles et, plus en général, tous les autres actes indiqués par la loi ;
- les art. 601 et suivants du code civil, qui disposent des formes pour les testaments, en prescrivant en particulier la forme écrite et l'autographie pour le testament olographe, la forme de l'acte authentique (en présence des témoins) pour le testament public ;
- l'art. 782 c.c., qui prescrit l'acte authentique pour les donations, avec la présence obligatoire des témoins.

Quand la forme est requise *ad substantiam*, la validité et l'efficacité de la manifestation de volonté ne sont pas compromises par la disparition du document : une fois prouvé que l'acte revêt la forme prescrite, on peut en prouver le contenu même moyennant témoignages oraux.

Quand, par contre, la forme est requise uniquement *ad probationem*, on peut donner la preuve du contenu de l'acte juridique uniquement par acte écrit et on ne peut le remplacer par la preuve orale, à moins de prouver que le document écrit a été égaré ou détruit sans qu'il y ait eu faute.

En cas de transmission d'entreprise, le code civil se limite à prescrire, pour les entreprises sujettes à l'enregistrement dans le registre des entreprises, la forme écrite *ad probationem* (art. 2556 c.c.) des contrats qui ont pour objet la transmission de la propriété ou la jouissance de l'entreprise, sous réserve du respect des formes établies par la loi pour la transmission des différents biens qui composent l'entreprise, ou pour la nature particulière du contrat. Si, donc, dans le patrimoine de l'entreprise sont présents des biens immeubles, la forme écrite est requise sous peine de nullité par l'art. 1350 c.c., et il doit s'agir, en outre, d'un acte authentique ou d'un acte sous seing privé aux fins de la transcription dans les registres publics immobiliers.

S'il s'agit, par contre, d'une donation d'entreprise, il sera toujours nécessaire, sous peine de nullité, d'observer la forme de l'acte authentique.

Registre des entreprises.

Le **Registre des entreprises** est un registre public, physiquement établi auprès des Chambres de Commerce, géré selon les modalités informatiques et tenu sous la surveillance d'un juge délégué par le président du tribunal.

Le législateur dispose que les contrats ayant pour objet la transmission de la propriété ou la jouissance de l'entreprise soient rédigés sous forme authentique ou comme acte sous seing privé authentifié, qu'ils doivent être déposés aux fins de l'inscription dans le registre des entreprises, dans les délais de trente jours, par le notaire qui a stipulé l'acte ou le notaire qui l'a authentifié.

En d'autres termes, s'il s'agit d'entreprises privées d'immeubles et de contrat non contraignant dans la forme :

- entre les parties, le contrat de transmission d'entreprise est efficace et contraignant même à défaut de forme écrite ;
- à seule fin de la preuve, la forme écrite est requise par la loi ;
- pour que le contrat soit opposable aux tiers, il faut, par contre, l'inscription de celui-ci dans le registre des entreprises, et ce résultat est subordonné au fait que le contrat soit rédigé sous forme authentifiée ou d'acte sous seing privé authentifié, et donc, nécessairement, avec l'intervention du notaire.

Sont soumis à l'obligation d'inscription dans le registre des entreprises, en vertu de l'art. 2195 c.c., les entrepreneurs qui exercent :

- une activité industrielle destinée à la production de biens ou de services ;
- une activité intermédiaire dans la circulation des biens ;
- une activité de transport par voie terrestre, maritime ou aérienne ;
- une activité bancaire ou d'assurance ;
- autres activités auxiliaires des précédentes.

L'inscription dans le registre des entreprises a pour effet de rendre opposables aux tiers les faits dont la loi prescrit l'inscription. Il s'agit donc d'un type de publicité déclarative, en vertu des dispositions de l'art. 2193 c.c., sans qu'il n'en découlent cependant – faute d'une disposition législative en ce sens – des effets substantiels, comme exercer également la fonction de régler d'éventuels différends entre deux ou plusieurs acquéreurs du même bien.

Le registre des entreprises se compose de :

- une section ordinaire, à laquelle sont inscrites les sociétés de capitaux et de personnes, les sociétés de coopératives, les consortiums, les G.E.I.E. (groupes européens d'intérêts économiques), les organismes publics et les entreprises individuelles ;

- quatre sections spéciales, réservées aux inscriptions, respectivement, des petits entrepreneurs, des entreprises agricoles, des sociétés simples et des sociétés artisanes.

Il y a controverse quant à savoir si la disposition des quatre sections spéciales à peine indiquées rend obligatoire également l'inscription des entreprises intéressées ou si la publicité prévue pour celles-ci constitue une simple publicité d'information ayant une fonction de certification de l'état civil, ou d'achats ayant valeur de publicité déclarative.

Effets juridiques de la transmission de l'entreprise.

Les effets juridiques, énumérés ci-après, liés à la transmission de l'entreprise, s'appliquent également en cas de location de celle-ci.

1) Interdiction de la concurrence (art. 2557 c.c.).

Quiconque vend l'entreprise doit s'abstenir, pendant une période de cinq ans à compter de la transmission, de démarrer une nouvelle entreprise qui, de par son objet, sa situation ou toute autre circonstance, soit susceptible de détourner la clientèle de l'entreprise cédée.

En cas d'usufruit ou de location d'entreprise, l'interdiction de la concurrence vaut pour le propriétaire ou le locateur pendant la durée de l'usufruit ou du loyer.

Il s'agit, en tous cas, d'une disposition à laquelle il ne peut être dérogé.

2) Succession dans les contrats (art. 2558 c.c.).

Sauf stipulation contraire, l'acquéreur de l'entreprise succède dans les contrats stipulés pour la conduite de l'entreprise elle-même, à condition qu'ils n'aient pas un caractère personnel.

Le troisième contractant peut, cependant, résilier le contrat dans les trois mois et non au-delà de la notification de la transmission, s'il subsiste une juste cause, sous réserve de la responsabilité de l'aliénateur.

3) Crédits relatifs à l'entreprise cédée (art. 2559 c.c.)

La cession des crédits a effet, à l'égard des tiers, même à défaut de notification du débiteur ou de son acceptation, à partir du moment de l'inscription de la transmission dans le registre des entreprises. Cependant, le débiteur cédé est libéré s'il paie de bonne foi l'aliénateur.

4) Dettes relatives à l'entreprise cédée (art. 2560 c.c.)

Le code civil dispose :

- que le vendeur ne doit pas être libéré de ses dettes antérieures à la transmission s'il n'est pas prouvé que les créanciers y aient consenti ;
- que dans la transmission d'une entreprise commerciale, répond des dites dettes également l'acquéreur de l'entreprise, si celles-ci figurent au livre comptable obligatoire. Il s'agit en particulier du livre journal et du livre des inventaires, ainsi que des autres écritures comptables requises par la nature et les dimensions de l'entreprise.

Il s'agit d'une règle qui vise à protéger les tiers et à laquelle, par conséquent, il ne peut être dérogé.

La règle établit ainsi une responsabilité solidaire de l'acquéreur à l'égard du créancier, mais ne dispose rien en ce qui concerne les rapports internes entre aliénateur et acquéreur. D'où la question de savoir si les dettes sont transférées automatiquement également dans les rapports internes entre aliénateur et acquéreur, ou si, par contre, il faut que les parties les prennent expressément en charge pour que cela advienne.

Sur ce point, la doctrine et la jurisprudence ont porté des jugements en dents de scie et non univoques :

- selon certains, avec l'entreprise sont automatiquement transférés contrats, dettes et crédits ;
- selon une autre conception, par contre, la transmission des dettes n'advient qu'en présence d'un pacte de prise en charge exprimé : l'aliénateur reste le débiteur principal, tandis que l'acquéreur, qui est solidairement responsable à l'égard du créancier, pourra, de toute façon, exercer une action récursoire contre le vendeur.

CHAPITRE II – LES SUCCESSIONS MORTIS CAUSA

1. – SUCCESSIONS MORTIS CAUSA – ASPECTS DE DROIT CIVIL

En Italie, les successions pour cause de mort sont réglées dans le livre II du Code Civil, intitulé « Des successions » (arts. 456 à 768 octies).

Conformément à l'article 456 du Code Civil, la succession s'ouvre au moment du décès, au lieu du dernier domicile du défunt. La dévolution de l'héritage (c'est-à-dire l'offre d'héritage à une personne, avec le droit pour elle de l'accepter) a lieu automatiquement, au moment de l'ouverture de la succession, sans l'intervention d'aucune autorité.

La succession légitime

Les personnes successibles, en absence de dispositions de dernière volonté du défunt, sont, dans l'ordre donné par l'article 565 du Code Civil:

- le *conjoint survivant*,
- les *descendants* légitimes et naturels (auxquels sont assimilés les enfants adoptifs et les enfants naturels reconnus),
- les *ascendants*,
- les *autres parents en ligne collatérale jusqu'au sixième degré y compris*
- l'*État*.

Aux enfants naturels non reconnaissables ne revient qu'une rente viagère égale au montant du rendement de la part d'héritage à laquelle ils auraient eu droit s'ils avaient été reconnus (art. 580 du Code Civil).

Les frères naturels ne sont pas considérés parents par la loi italienne, mais la Cour Constitutionnelle (sentence n. 79/55) a déclaré inconstitutionnel l'article du Code Civil qui, en absence d'autres parents, fait passer avant l'État aux frères naturels.

La présence d'enfants exclut tous les autres successibles, exception faite pour l'époux. Le collatéral le plus proche exclut les autres. Par conséquent les autres parents succèdent seulement en l'absence d'enfants, ascendants, frères ou soeurs ou descendants de ceux-ci.

La relation proportionnelle entre les héritiers *ab intestat* est différente selon le nombre et le genre des successibles.

A propos du **conjoint**, il faut préciser qu'on lui a reconnu la qualité d'héritier seulement à partir de l'entrée en vigueur du nouvel droit de famille (septembre 1975). Jusqu'à ce moment-là, il était seulement usufruitier partial pour un tiers du patrimoine du défunt.

Le conjoint maintenant a pourtant les droits suivants:

- s'il concourt avec un enfant (ou avec l'enfant d'un descendant prédécédé): la moitié du patrimoine chacun;
- s'il concourt avec deux ou plusieurs enfants: un tiers à l'époux et deux tiers aux enfants (partagés entre eux à parts égales);
- en absence d'enfants, deux tiers de la succession pour le conjoint survivant et l'autre tiers à la famille d'origine du "de cuius" (frères, soeurs, ascendants).

C'est-à-dire que le conjoint survivant ne reçoit la totalité de l'héritage qu'en l'absence d'enfants légitimes, légitimés, adoptés ou naturels reconnus, ascendants, frères et soeurs du défunt (art. 583 du Code Civil).

Le conjoint séparé garde les mêmes droits successoraux que ceux qui reviennent au conjoint non séparé. Si la séparation a cependant été prononcée à ses torts, il ne peut réclamer qu'une

allocation viagère, calculée en fonction des avoirs héréditaires et de la qualité et du nombre d'héritiers légitimes, pour autant qu'au moment du décès, le «de cuius» était tenu de lui payer des aliments (art. 585, alinéa 2, et art. 548 du Code Civil).

Le conjoint divorcé, par contre, perd tout droit à la succession et ne garde que le droit à une allocation périodique.

L'article 9-bis de la loi numéro 898 du 1er décembre 1970 établit en effet pour les conjoints divorcés qu'en cas de décès du conjoint créancier d'aliments, le Tribunal peut attribuer au conjoint survivant dans le besoin une allocation périodique à charge de l'héritage. Cette allocation est à quantifier en fonction du montant déjà dû, de l'ampleur du besoin, de l'éventuelle pension de réversibilité, des actifs héréditaires, du nombre et de la qualité des héritiers et de leurs conditions économiques.

Le jugement prononçant la dissolution et la cessation des effets civils du mariage ne prends efficacité qu'à partir du jour où il est annoté dans le registre d'état civil de la commune où le mariage a été transcrit.

En l'absence de descendants, les ascendants légitimes et les frères et sœurs, même unilatéraux, succèdent, en concours avec le conjoint survivant, selon les règles visées aux articles 568 à 571, 578 et 579 du Code Civil. Au cas où les ascendants feraient défaut, les parents les plus proches succèdent jusqu'au sixième degré, sans distinction de ligne.

En absence de tous les susdits, l'État succède *ipso iure*; il n'y a pas lieu à renonciation, mais l'État ne répond pas ni des dettes ni des legs outre la valeur des biens acquis (art. 586 du Code Civil).

En Italie, aucun droit n'est reconnu pour le moment au **cohabitant legal** sur le plan de la succession *mortis causa* et du droit civil plus en général. La législation italienne ne connaît pas l'état de cohabitant, ni de cohabitant légal: seulement le mariage donne les droits propres du conjoint.

La réserve héréditaire

La liberté de disposer par testament est en principe sans limite; mais la loi garantit des «quote-parts» d'héritage (la réserve héréditaire) à certains membres de la famille: le conjoint survivant, les descendants et, en cas d'absence de descendants, les ascendants du *de cuius* (artt. 536 et suivants du Code Civil).

Si le *de cuius* laisse un **enfant** – ou un descendant d'un enfant prédécédé - (mais pas d'époux), la réserve est la moitié de la succession. S'il laisse plusieurs enfants (mais pas d'époux), la réserve sera deux tiers de l'héritage (partagés entre eux à parts égales).

Lorsque le *de cuius* laisse un **conjoint** survivant (sans enfants), la réserve est la moitié de l'héritage. Lorsqu'il laisse son époux et un enfant, la réserve sera d'un tiers de la succession à chacun. Si le conjoint survivant concourt avec plusieurs enfants, la réserve du conjoint est un quart de la succession et celle des enfants une moitié (partagée entre eux à parts égales). En absence d'enfants, la réserve du conjoint survivant est de la moitié et celle des ascendants d'un quart.

Si le *de cuius* ne laisse que d'**ascendants**, leur réserve est un tiers de la succession.

En outre, au conjoint survivant sont réservés, même si celui-ci concourt avec d'autres successibles, les droits d'habitation sur le logement familial et l'usage des meubles qui s'y rattachaient (art. 540, alinéa 2, du Code Civil).

Pour déterminer la part dont le défunt pouvait disposer, on doit former une masse de tous les biens qui appartenaient au défunt au moment de sa mort (sous déduction des dettes); on y ajoute fictivement les biens qui ont été l'objet de donation pendant la vie; sur base de cette masse on estime la part disponible du patrimoine et les parts réservées aux réservataires.

L'article 549 du Code Civil interdit au testateur d'imposer des charges ou des conditions à la part revenant aux réservataires. Serait nulle, et donc sans le moindre effet, toute limitation délibérément apposée par le testateur afin de réduire quantitativement cette part.

D'autre part, le réservataire lésé ou omis des dispositions testamentaires ou des donations qui léseraient ses droits peut exercer l'**action en réduction**. Cette action se prescrit en dix ans et consiste à faire déclarer, en faveur du réservataire qui agit, l'inefficacité des dispositions qui compromettent la réserve (arts. 553 et suivants du Code Civil). Le réservataire qui demande la réduction doit auparavant imputer dans sa part de réserve les donations et les autres attributions héréditaires qui lui ont été faites, sauf s'il en est expressément exempté (art. 564, alinéa 2, du Code Civil).

Le réservataire a en effet le droit de réclamer les biens mêmes auprès de tiers acquéreurs, sous réserve de l'usucapion pour chaque bien. Le tiers acquéreur a pourtant la possibilité de garder le bien en indemnisant en espèces l'héritier requérant. L'action se prescrit dix ans après la mort du testateur. C'est en conséquence de cette disposition qu'il faut être très prudent dans l'achat d'un bien qui a été l'objet d'une donation, même s'il y a eu des ventes successives à la donation; c'est pourquoi les banques n'acceptent presque jamais de prendre en garantie hypothécaire des biens qui ont été l'objet d'une donation.

Dans le cas où la demande de réduction concerne des immeubles, elle doit être transcrite au Bureau de Conservation des Hypothèques; si la demande est transcrite plus de dix ans après le décès, elle ne peut léser les droits de tiers ayant acquis à titre onéreux avec un acte transcrit avant la transcription de la demande de réduction.

Une modification importante en la matière a cependant été apportée par le décret-loi du 14/3/2005 n° 35, converti, après modifications, en la loi du 14/5/2005 n° 80, modifié ensuite par la loi du 28/12/2005 n° 263, qui a amendé les articles 561 et 563 du Code Civil: l'action en restitution des biens immobiliers donnés contre les ayant droit du donataire ne peut plus être entreprise au bout de 20 ans à dater de la transcription de la donation.

Ce terme de 20 ans est cependant suspendu dans le cas du conjoint et des parents en ligne directe du donateur qui ont notifié et transcrit à l'adresse du donataire et de ses ayant droit un acte extrajudiciaire d'opposition à la donation. Le droit de l'opposant est un droit personnel et prévoyant renonciation. L'opposition devient sans effet si elle n'est pas renouvelée au bout de vingt ans à dater de sa transcription.

Cette norme a comme but d'assurer la circulation des biens objet de la donation après un certain laps de temps, imposant au réservataire la charge de faire opposition à la donation s'il n'entend pas perdre le droit d'agir en intentant une action en restitution une fois passés les vingt ans ci-dessus.

Ainsi, le temps qui s'est écoulé assure aux ayant droit du donataire le caractère définitif de l'acquisition, tout comme c'est d'ailleurs le cas pour les acquéreurs *a non domino*.

L'article 534 du Code Civil prévoit en effet que les droits acquis par des tiers de bonne foi sur la base de conventions à titre onéreux avec l'héritier apparent sont garantis. En cas d'acquisition de biens immeubles et de biens meubles inscrits aux registres publics, cette protection ne s'applique que si l'acquisition au titre d'héritier et l'acquisition de l'héritier apparent ont été transcrites avant la transcription de l'acquisition de la part de l'héritier ou du légataire véritable, ou de la transcription de l'acte introductif d'instance contre l'héritier apparent.

C'est à cette fin, pour donner un caractère de certitude aux acquisitions faites auprès des héritiers, qu'il est nécessaire de transcrire, simultanément à l'acquisition proprement dite, l'acceptation tacite de la succession conséquence de l'acte si la succession en tant que telle n'a pas été acceptée expressément.

Acceptation de l'héritage.

Le délai de la prescription du droit à accepter un héritage est de dix ans.

L'acceptation peut être:

- expresse (dans un acte public ou sous seing privé) ou tacite (lorsque le successible accomplit un acte qui implique nécessairement sa volonté d'accepter et qu'il n'aurait pas le droit d'accomplir, sinon en qualité d'héritier (ex. vente, donation, etc.)
- pure et simple ou sous bénéfice d'inventaire.

Le code civil italien d'admet pas l'acceptation partielle ou soumise à des conditions ou à des délais.

Renonciation de l'héritage.

La renonciation à un héritage peut être déclarée à un Notaire ou au Chancelier du Tribunal de l'arrondissement où la succession s'est ouverte. Elle doit être rendue dans le délai de prescription du droit à l'acceptation; elle est nulle si liée à délais ou conditions, ou si est partielle.

Son effet est d'exclure le *vocatus* comme si jamais appelé à la succession.

En Italie le certificat attestant la qualité d'héritier n'existe pas encore, à part dans la région autonome du Trentino - Alto Adige, mais des projets de loi sont en train d'être discutés à ce propos-ci.

Les testaments

La capacité de rédiger un testament est liée à la majorité (18 ans révolus) et à la pleine capacité de disposer des propres biens.

Les formes les plus utilisées pour rédiger un testament sont les suivantes:

- testament olographe (écrit entièrement par main du testateur, avec la date et la signature), conservé par le testateur même ou un fiduciaire (qui peut être le Notaire);
- testament par acte notarié (rédigé par un notaire et conservé par lui-même). Dans ce cas, le testament est transmis aux Archives Notariales et au Registre Général des Testaments (R.G.T.) institué par la loi 25/5/1981, n. 307 et par le Décret du Président de la République italienne 18/12/1984, n. 956.

Le testament est un acte tout à fait personnel, toujours révocable

Le testateur peut nommer un ou plusieurs exécuteurs testamentaires qui se chargeront de l'exécution de ses volontés.

Le pacte successoral

Les pactes sur une succession future sont interdits (sous peine de nullité absolue). L'article 458 du Code Civil décrète la nullité de toute convention par laquelle quelqu'un disposerait de sa propre succession, ainsi que de tout acte par lequel quelqu'un disposerait des droits pouvant ressortir d'une succession non encore ouverte ou renoncerait à ceux-ci.

CHAPITRE III

PROFILS CIVILISTIQUES DE LA TRANSMISSION D'ENTREPRISE A TITRE GRATUIT

L'entreprise, comme toute entité susceptible d'évaluation patrimoniale, peut faire l'objet d'actes de disposition entre vifs, tant à titre gratuit qu'à titre onéreux, tant de transmissions pour cause de mort.

1. – LA SUCCESSION *MORTIS CAUSA* DANS L'ENTREPRISE

Le législateur italien établit une discipline spécifique pour la transmission d'entreprise par acte *inter vivos*, tandis qu'il est muet quant à la transmission d'entreprise *mortis causa*.

Il est évident, en tous cas, que la position juridique du successeur dans l'entreprise en cas de mort n'est pas équivalente à celle de l'acquéreur par acte entre vifs dès lors que dans la transmission *mortis causa*, l'entreprise se transmet nécessairement avec tous les rapports actifs et passifs, puisque qu'il ne peut rester aucun rapport qui relève du défunt.

On appliquera alors les réglementations générales prévues pour les actes *mortis causa*, qui seront complétées, dans les limites de la compatibilité, par la matière de droit civil établie pour la transmission d'entreprise par acte entre vifs.

L'entreprise pourra être transmise à un ou à plusieurs héritiers, selon les règles de la succession en général, mais elle pourra également faire l'objet d'un legs.

En ce qui concerne la forme de la transmission, rien de particulier n'est prévu pour la succession légitime, tandis que la succession testamentaire sera régie par un formalisme typique qui lui est propre, et qui représente donc une exception au principe de liberté de forme prévu pour les transmissions d'entreprise par acte entre vifs.

Dans le cas de la succession *mortis causa*, l'entreprise ne se distingue pas des autres biens héréditaires dès lors qu'elle ne constitue pas un patrimoine séparé, ni un patrimoine autonome.

Aussi bien les créanciers de l'entreprise que les créanciers personnels peuvent se satisfaire indifféremment sur les biens de l'entreprise ou sur les autres biens. On applique, également,

dans le cas d'une entreprise, les règles générales fixées pour la succession *mortis causa* de l'entreprise.

Dans la transmission *mortis causa* de l'entreprise :

- devront être suivies et respectées les formalités de publicité dans le registre des entreprises, afin que la transmission soit opposable aux tiers ;
- on applique la discipline sur la succession dans les contrats, sous réserve d'une volonté autre, exprimée par le testateur ;
- on applique la discipline de la succession dans les crédits de l'entreprise ;
- par contre il y a controverse quand à l'application de la discipline de la succession dans les dettes de l'entreprise.

Dans les grandes lignes, on observe que si l'héritier est unique, il sera également le seul à devoir prendre en charge les dettes de l'entreprise, de même qu'en répondront solidairement tous les héritiers des dettes de l'entreprise attribuée conjointement à ceux-ci.

Par contre, en cas de pluralité d'héritiers avec attribution de l'entreprise à un seul de ceux-ci, comme dans le cas du legs d'entreprise, il faut opérer une distinction entre les rapports externes à l'égard des créanciers et les rapports internes entre cohéritiers ou entre héritiers et légataires.

Dans les rapports internes, selon la doctrine dominante, on applique les principes généraux, à condition que le testateur n'en ait pas disposé autrement. Les opinions sur ce point sont, en tous cas, influencées par la nature juridique que l'on attribue à l'entreprise :

- ceux qui considèrent l'entreprise comme une *universitas facti*, autrement dit un ensemble de biens matériels et immatériels, à l'exclusion des rapports juridiques comme les dettes, les crédits et les contrats, estiment par suite que, dans les rapports internes, les dettes de l'entreprise ne se transmettent pas au légataire ni à l'unique héritier assignataire, mais restent à la charge de l'héritage ;
- ceux qui, par contre, attribuent à l'entreprise la nature juridique d'*universitas iuris*, concluent que la responsabilité des dettes de l'entreprise se transmet avec l'entreprise, et donc à l'unique héritier assignataire de l'entreprise, mais également au légataire qui, de toute façon, selon les principes généraux, répondra des dettes dans les seules limites de la valeur de l'entreprise léguée.

Dans les rapports externes à l'égard des créanciers, par contre, dès lors que le régime juridique de la responsabilité pour dettes d'entreprise établie en vue de la protection des créanciers ne sont pas dérogeables, le légataire également, qui aura de toute façon une action

récursaire à l'égard de l'héritier ou des héritiers, répondra des dettes figurant aux livres comptables obligatoires.

Dans la transmission d'entreprise non obligée à tenir les écritures comptables obligatoires, ce seront par contre les héritiers qui devront répondre des dettes de l'entreprise à l'égard des créanciers.

On s'interroge, en outre, sur le fait de savoir si à la transmission d'entreprise pour cause de mort doit s'appliquer l'interdiction de concurrence et/ou si le testateur peut imposer une interdiction de concurrence.

En cas de succession légitime en faveur d'un unique héritier, il n'existe aucun présupposé pour l'application de l'interdiction de concurrence.

Dans le cas d'une pluralité d'héritiers et d'attribution de l'entreprise à un seul de ceux-ci, comme c'est le cas, par exemple, à la suite d'une division héréditaire, on discute par contre sur le point de savoir si l'interdiction de concurrence pèse sur les autres cohéritiers, comme il semblerait que l'on peut conclure pour tous les successeurs à titre universel.

On estime, généralement, que l'interdiction de concurrence s'applique également – à la suite du décès de l'entrepreneur – aux héritiers du défunt et même si l'entreprise a constitué l'objet d'un legs en faveur de tiers. Sur ce point, il existe une thèse qui souligne comment, en cas de mort de l'entrepreneur, le présupposé qui justifie l'interdiction de concurrence ne s'applique plus, mais il y a également une opinion qui identifie le présupposé dans l'hypothèse où un ou plusieurs héritiers, non bénéficiaire de l'entreprise, ait collaboré à la gestion de celle-ci et donc ait la capacité effective de soustraire de la clientèle à l'entreprise elle-même.

A la transmission de l'entreprise *mortis causa*, on considère comme non applicable l'art. 782 c.c. disposé pour le cas de la donation, autrement dit, il n'est pas nécessaire que la disposition testamentaire par laquelle le testateur dispose de l'entreprise contienne la liste de tous les biens qui composent l'entreprise, assortis de l'indication de leur valeur.

Par conséquent, aux fins de la validité de la disposition testamentaire par laquelle on dispose du bien entreprise (tant à titre universel qu'à titre particulier), on estime suffisante l'indication générique du complexe entreprise, qui permettra, par la suite, d'identifier *per relationem* chaque bien objet de la disposition. Il est, en tous cas le législateur a toujours la faculté de manifester sa volonté d'exclure certains biens du complexe entreprise.

Dans le cas d'entreprise transmise conjointement à une pluralité d'héritiers, la poursuite de l'activité d'entreprise peut s'effectuer selon deux choix différents, dépendants exclusivement de la volonté des personnes appelées à se substituer ou pas à la gestion de l'entreprise :

- 1) on aura une simple communion incidente d'entreprise quand les cohéritiers n'entendront pas poursuivre, à leur compte, l'activité d'entreprise, mais se limitent à la jouissance du bien, par exemple, en donnant l'entreprise en loyer à des tiers, comme tout autre bien productif ;
- 2) par contre, il y aura un véritable rapport sociétaire entre cohéritiers qui poursuivent, à leur compte, l'activité d'entreprise du *de cuius*, en assumant eux-mêmes la qualité d'entrepreneurs.

Il s'agira, plus en particulier, d'une société de fait qui sera régie par les normes de la société simple ou de la société en nom collectif irrégulière, selon que l'activité exercée soit ou non commerciale. Dans ce dernier cas, il sera opportun de procéder à une rédaction successive de l'acte constitutif, selon l'un des modèles sociétaires régi par le code civil, pour obtenir également l'inscription de la société dans le registre de l'entreprise.

2.- LA DONATION D'ENTREPRISE

La donation d'entreprise est régie par une norme de référence qui relève, d'une part, de la discipline de la cession d'entreprise et, d'autre part, de la discipline propre au contrat de donation.

Le type d'objet qui caractérise la donation, dans le cas d'espèce, fait qu'il y a lieu de procéder à un examen de compatibilité entre lesdites normes de référence.

Le contrat de donation est réglementé par le code civil (art. 769 – 809 : il doit être rédigée, sous peine de nullité, par acte authentique notarié et avec l'assistance obligatoire de deux témoins. Sous l'aspect de la forme, donc, la donation d'entreprise, précisément au vu de la discipline à peine citée, devra revêtir elle aussi, sous peine de nullité, la forme solennelle susdite, qui représente, donc, dans le cas spécifique, une exception au principe de liberté de la forme, due à la nature particulière du contrat (art. 2556 c.c.).

La donation peut ne pas comprendre uniquement les biens présents du donateur : la donation de biens futurs ou d'autrui est nulle.

On discute sur le point de savoir si, à la donation d'entreprise s'applique l'art. 782, premier alinéa, c.c., selon lequel, *si la donation a pour objet des choses meubles, elle n'est valable que*

pour ceux spécifiées par l'indication de leur valeur dans l'acte lui-même de la donation, ou bien dans une note à part ».

Sur ce point, les opinions de la doctrine et de la jurisprudence divergent :

1) selon la doctrine prédominante, ladite règle ne s'applique pas, soit parce que l'objet de contrat est le bien d'entreprise unitairement considéré et non pas chaque bien qui la compose (raison pour laquelle il semble suffisant d'indiquer la valeur globale de l'entreprise), soit parce que, dans le cas d'espèce, disparaît la raison pour laquelle la règle a été conçue, en d'autres termes, protéger le donateur, en attirant son attention sur l'importance de l'acte à accomplir et ce n'est certainement pas l'énumération de chaque bien qui compose l'entreprise qui sera susceptible d'inciter le donateur à modifier sa volonté quant à l'opportunité ou pas de faire la donation ;

2) l'opinion dominante de la jurisprudence, par contre, va dans le sens exactement opposé et par suite influence la pratique normale de la donation d'entreprise : dans ce cas, également, s'impose l'énumération de chaque bien qui la compose, assortis de l'indication de leur valeur, afin de rendre ensuite applicable la matière qui régit la protection des légitimaires, la matière de la collation, de l'action révocatoire ordinaire et de l'action tentée en cas de faillite, et aussi pour permettre la restitution au donateur en cas de révocation de la donation.

A la donation d'entreprise, s'applique également :

- le régime de publicité dans le registre des entreprises établi pour la cession d'entreprise en général,
- la matière de la succession dans les contrats ;
- la matière de la succession dans les crédits d'entreprise ;
- la matière de la succession dans les dettes, considérée indérogeable dans les rapports entre donataire et tiers, précisément en vue de protéger ces derniers. Dans les rapports internes, par contre, on estime généralement que l'on doit suivre une approche analogue à celle adoptée pour le legs d'entreprise : le donataire répond des dettes uniquement en présence d'une charge expresse mise à sa compte et, en tout cas, dans les limites de la valeur de la chose donnée.

Par contre, il y a des hésitations, quant à la question de savoir si l'interdiction de concurrence est applicable au donataire: les thèses oscillent entre la conception de la jurisprudence qui considère cette matière comme non exceptionnelle, et donc applicable, et l'opinion de la doctrine qui, par contre, va dans le sens opposé, en préférant, dans le doute, l'interprétation la moins lourde pour le donateur.

3. - LE TRUST

Le Droit Civil interne italien ne connaît pas encore expressément l'institut du trust. Cependant, l'Italie a signé la Convention de La Haye du 1er juillet 1985 sur la Loi applicable aux trusts et sur leur reconnaissance, convention qui a obtenu force de loi en Italie par la loi du 16/10/1989 n° 364 en vigueur depuis le 1/1/1992.

L'instrument du trust, repris des systèmes juridiques du common law, sans être réglementé à ce jour dans le système juridique italien comme instrument juridique typique, y est accueilli comme instrument réglementé par la loi étrangère applicable, choisie aux termes des articles 10 et 11 de la Convention.

Au cours des dernières années, la légitimité du trust interne en Italie à en tous cas été affirmée à plusieurs reprises tant par la jurisprudence que par les avis de l'Administration des Finances et par les études du Conseil National du Notariat lui-même.

Une reconnaissance importante et indirecte a également été fournie par le législateur qui, par le décret-loi du 30/12/2005 n° 273, converti, après modifications, en la loi du 23/2/2006 n° 51, a introduit le nouvel article 2645-ter du code civil, lequel prévoit la possibilité de transcrire des **actes de destination** en vue de réaliser des intérêts méritant protection et intéressant des personnes qui portent des handicaps, des administrations publiques ou d'autres organismes ou personnes physiques.

Les dits actes de destination sous forme notariée, par lesquels des biens immobiliers ou des biens mobiliers inscrits dans des registres publics sont destinés, pour une période ne dépassant pas 90 ans ou pour la durée de vie de la personne physique bénéficiaire, à la réalisation d'intérêts méritant protection, peuvent être transcrits afin de rendre opposables à des tiers les destinations spécifiques.

La doctrine s'est interrogée sur la possibilité de lier à la destination spécifique ci-dessus la figure du trust telle que réglementée par la Convention de La Haye du 1/7/1985, la conclusion prédominante étant que par la nouvelle figure de la destination spécifique, l'instrument du trust a été légitimé en Italie par le biais de la reconnaissance de la possibilité de la transcrire.

Il convient cependant de souligner que la maigre réglementation contenue dans l'article 2645-ter du code civil ne suffit pas pour régler de manière exhaustive l'institut d'un trust de droit interne italien dans toutes ses implications, parmi lesquelles nous rappelons par exemple celles en matière successorale, en matière de relations patrimoniales entre conjoints, en matière de faillite. Comme la doctrine l'a fait remarquer à juste titre, l'acte de destination peut être considéré comme une partie du trust, dans le sens que "tout ce qui se trouve dans l'acte de

destination se trouve aussi dans le trust, mais les trusts comportent un ensemble complet de réglementations et trouvent leur place dans le domaine de la fiducie, ce qui n'est pas le cas pour l'acte de destination" (M. Lupoi).

L'article 1, alinéa 47 de la loi du 24 novembre 2006 n° 286, qui convertit le décret-loi du 3/10/2006 n° 262, a ensuite établi la réglementation fiscale des seules destinations spécifiques, qui ont leur origine dans les actes gratuits entre vifs et concernent un bénéficiaire déterminé, les encadrant, pour ce qui est des impôts indirects, dans le domaine d'application de l'impôt sur les donations.

Une reconnaissance ultérieure de cet instrument encore plus explicite cette fois-ci nous est donnée par la Loi de Finances 2007 (loi du 27/12/2006 n° 296 à l'article 1, alinéas 74, 75 et 76) qui définit les normes s'appliquant à la fiscalité des trusts aux fins de l'impôt sur le revenu.

Ces dernières normes voient en effet les trusts comme des sujets fiscaux passifs aux fins de l'application de l'impôt sur le revenu: dans les cas où les bénéficiaires du trust sont connus, les revenus produits par le trust sont dans tous les cas imputés aux bénéficiaires proportionnellement à la quote-part de participation déterminée dans l'acte de constitution du trust ou dans d'autres documents successifs ou, en l'absence de ceci, par parties égales.

Sont en outre considérés comme étant résidents sur le territoire de l'État aux fins de la perception de l'impôt sur le revenu:

- les trusts et les institutions ayant un contenu analogue créés dans des pays autres que ceux indiqués dans le décret du Ministre des Finances du 4/9/1996, lorsqu'au moins un des fiduciaires et au moins un des bénéficiaires du trust ont leur domicile fiscal sur le territoire de l'État, sauf preuve contraire;

- les trusts institués dans un État autre que ceux indiqués dans le décret déjà mentionné du Ministre des Finances du 4/9/1996 lorsque, après leur constitution, un sujet domicilié sur le territoire de l'État effectue en faveur du trust une attribution qui comporte le transfert de propriété de biens immobiliers ou la constitution ou le transfert de droits immobiliers réels, même sous forme de quotes-parts, et des destinations spécifiques pour ceux-ci.

4. - LE PACTE DE FAMILLE

Une exception de poids à l'interdiction des pactes de succession a été introduite par le tout récent instrument du **pacte de famille**, réglementé par les articles 768-*bis* et suivants du Code Civil et introduit récemment par la loi 14/2/2006, n. 55.

Il s'agit de la première intervention significative par laquelle le législateur affronte et favorise la transmission générationnelle de l'entreprise, en permettant au titulaire de celle-ci d'en disposer par un contrat entre vifs et d'en réglementer et en anticiper la succession, avec des effets contraignants également sur la succession future *mortis causa* elle-même.

La raison d'être de cette réglementation est de permettre une transmission d'entreprise (ou de parts sociétaires) stable non seulement entre les parties, mais également à l'égard de tous les légitimaires même survenus de l'entrepreneur, en anticipant la transmission pour cause de mort.

Il s'agit d'un contrat entre vifs, pour lequel est prescrite la forme de l'acte authentique, sous peine de nullité, tandis que la présence obligatoire des témoins dépend de la nature juridique que l'on attribue à cette institution. Selon certains, il s'agirait d'une donation modale, selon d'autres un contrat typique avec cause propre (réaliser une succession séparée anticipée), selon d'autres encore un contrat de nature complexe (divisionnelle, transactive, de libéralité, solutoire), et pour d'autres encore un contrat en faveur de tiers.

La matière du pacte de famille représente une réglementation exceptionnelle, en tant que telle non susceptible d'application analogique en dehors de son domaine d'application bien délimité dès lors qu'elle comporte une dérogation aux principes fondamentaux prescrits en matière de succession *mortis causa* : non seulement à l'interdiction des pactes de succession (même si la doctrine s'interroge sur le point de savoir si les pactes de famille constituent ou non un pacte de succession dispositif ou renoncitatif), mais aux droits des légitimaires et aux actions normalement prévues pour leur protection.

Objet du pacte de famille peuvent être :

- l'entreprise ou une branche de celle-ci ;
- des participations sociétaires, qui doivent être cependant un instrument direct de gestion de l'entreprise.

Sujets du pacte de famille :

- dante causa l'entrepreneur, titulaire de l'entreprise ;
- ayant cause ou bénéficiaire le descendant ou les descendants de l'entrepreneur. Il peut s'agir indifféremment de descendants légitimaires (comme un fils) ou de descendants non légitimaires (comme un petit-fils *ex filio*), de descendants légitimes, légitimés ou naturels reconnus. Sont exclus, par contre, les descendants naturels non reconnus.

- Sujets participant à l'acte : le conjoint de l'entrepreneur et tous ceux qui seraient légitimaires si, en ce moment, s'ouvrait la succession de l'entrepreneur.

Les interprétations sur ce point sont divergentes :

1) selon l'interprétation littérale et la plus rigoureuse, le contrat est trilatéral, donc valable et efficace uniquement si y participent tous les sujets ci-dessus indiqués, prévus par la loi ;

2) selon l'interprétation la plus libérale, par contre, le pacte de famille est un contrat bilatéral entre entrepreneur et bénéficiaire/bénéficiaires, tandis que les légitimaires non assignataires de l'entreprise (y compris le conjoint) sont considérés, à l'instar du bénéficiaire d'un contrat en faveur du tiers et donc étrangers au contrat. Leur non-participation n'annule pas la validité du contrat.

Cette dernière thèse semble étayée par la disposition de l'art. 768 *sexies* c.c. qui régit les droits des légitimaires qui n'ont pas participé au contrat et, donc, également des légitimaires survenus, en leur reconnaissant le droit de demander aux bénéficiaires du contrat le paiement de la même somme qu'ils auraient eue s'ils avaient participé à l'acte, outre les intérêts légaux. Le bénéficiaire du transfert qui – nous le répétons – ne peut être autre qu'un *descendant*, est tenu de liquider chaque légitaire qui n'y renonce pas :

- une somme correspondante à la part de la réserve sur la réserve à laquelle ce légitaire peut prétendre ou sur les parts sociétaires transférées ;
- une liquidation totale ou partielle en nature, avec l'accord des parties.

La teneur littérale de la réglementation est de mettre l'obligation de liquidation des légitimaires à la charge du/des bénéficiaires du pacte de famille. Certains, cependant, estiment que cette obligation peut être exercée par l'entrepreneur titulaire de l'entreprise lui-même.

Outre à anticiper la succession dans l'entreprise, le pacte de famille produit l'effet de régler de façon définitive les droits de tous les légitimaires sur le bien productif entreprise : ce que les parties au contrat reçoivent (et donc aussi bien l'entreprise que la liquidation des légitimaires non assignataires) n'est sujet ni à collation ni à réduction.

Le contrat peut être dissous ou modifié par les mêmes personnes qui y sont parties comme suit:

- 1) par un autre contrat, présentant les mêmes caractéristiques et les mêmes présuppositions;
- 2) par retrait, si ceci est expressément prévu dans le contrat, sous forme d'une déclaration aux autres parties certifiée devant notaire.

CHAPITRE IV

PROFILS FISCAUX DE LA TRANSMISSION D'ENTREPRISE A TITRE GRATUIT.

Faciliter la transmission, également d'une génération à l'autre, des petites et moyennes entreprises, en éliminant les obstacles, essentiellement fiscaux, qui peuvent inciter à la vente forcée pour payer les dettes d'impôt, est considérée comme une priorité par la Commission Européenne elle-même.

Par la recommandation 98/C 93/02, publiée sur la G.U.C.E. n. C 93/2 du 28 mars 1998, ladite Commission a souligné le délicat impact économique de la transmission des petites et moyennes entreprises, qui représente une phase cruciale dans le cycle de vie de celles-ci. Sont en jeu, en effet, des emplois menacés par l'insuffisante préparation des Etats membre à affronter et faciliter la transmission des PME.

La Commission, en soulignant l'opportunité que les Etats membres se mobilisent pour faciliter la transmission des entreprises entre générations, suggère l'adoption de :

- mesures fiscale susceptibles de réduire l'incidence négative d'une imposition excessive sur les plus-values, sur les successions et sur les donations ;
- mesures juridiques, comme le recours à des pactes d'entreprise ou à des accords de famille, de la part surtout des Etats où est en vigueur l'interdiction des pactes de succession (comme l'Italie), qui « *compliquent inutilement une saine gestion patrimoniale* ».

A l'instar également des instances européennes, dans un passé récent le législateur italien s'est, à plusieurs reprises, mobilisé pour imposer un régime fiscal particulièrement favorable dans les transferts d'entreprise, à titre gratuit.

1. – IMPOTS DIRECTS

En ce qui concerne les impôts sur les revenus, à partir du 1^{er} janvier 1997, on a introduit un régime de neutralité fiscale pour les donations d'entreprise, en le limitant aux cas de donataire familial du *dante causa* (art. 54, alinéa 5 du TUIR).

Par la suite, avec la loi du 18 octobre 2001, n. 383 qui introduit uniquement même si seulement pour la période limitée à la suppression des impôts sur les successions et donations, l'art. 16, second alinéa, on a élargi les champs d'application de la neutralité fiscale de la donation d'entreprise à des bénéficiaires, même s'ils n'étant pas des parents du donateur, à condition qu'ils poursuivent l'activité d'entreprise.

Avec la réforme mise en œuvre par le Décret Législatif du 12 décembre 2003, n. 344, le régime de neutralité fiscale dans le transfert d'entreprises, pour cause de mort ou par acte gratuit, est entré désormais dans son régime de croisière et il est maintenant codifié dans le texte actuel de l'art. 58, alinéa 1, TUIR (Texte Unique des Impôts sur les Revenus) D.P.R. 22 décembre 1986, n. 917, dispose que : « *La transmission d'entreprise, pour cause de mort ou par acte gratuit, ne constitue pas la réalisation de plus-values de l'entreprise elle-même : l'entreprise assume les mêmes valeurs fiscalement reconnues à l'égard du dante causa. Les critères visés à la période précédente s'appliquent également si, à la suite de la dissolution, dans les cinq ans à partir de l'ouverture de la succession, de la société existante entre les héritiers, ladite entreprise reste acquise par un seul de ceux-ci.* »

Cette disposition entend favoriser le passage d'une génération à l'autre de l'entreprise, à titre gratuit, effectué par l'entrepreneur individuel à des sujets tiers personnes physiques, indépendamment du rapport de parenté et/ou d'alliances qui existent entre vendeur et ayant cause.

La transmission d'entreprise à titre gratuit représente un cas d'espèce de transfert d'entreprise en régime de neutralité fiscale, sous l'aspect des impôts directs, à condition que l'entreprise soit acquise par l'ayant cause au coût fiscalement reconnu au vendeur. Ainsi, la plus-value qu'aurait réalisée le vendeur reste à l'état latent et concourra à la formation du revenu par le donnant, s'il devait, à son tour, transmettre en tout ou en partie, l'entreprise (cf. Ris. Agenzia delle Entrate, n. 341/E du 23 novembre 2007).

Dans le cas de transmission d'entreprise à titre gratuit, à plusieurs bénéficiaires (exemples, trois enfants du vendeur ou du *de cuius*), qui ont l'intention de poursuivre l'activité d'entreprise pendant une période non inférieure à cinq ans, la régularisation successive de la société de fait en une société réglementée par le code civil, est fiscalement considérée comme transformation de société et, donc, effectuée en régime de neutralité fiscale, en vertu de l'art. 170 T.U.I.R. : « *La transformation de la société ne constitue ni réalisation ni distribution des plus-values et des moins-values des biens, y compris celles relatives aux reliquats et à la valeur d'achalandage* » (cf. Ris. Bureau des contributions (Agenzia delle Entrate) n. 341/E du 23 novembre 2007).

La régularisation éventuelle du rapport sociétaire de fait que les donateurs devraient effectuer par contre dans l'acte de donation lui-même, est considérée par le Bureau des contributions

(*Agenzia delle Entrate*), comme constitution de société par transmission d'entreprise, qui réduit alors l'impôt de registre selon un taux fixe (art. 4, lett. A, n. 3, Tarif première partie annexée au D.P.R. 26 avril 1986, n. 131). Si, en outre, l'entreprise comprend également des biens immeubles, la transmission réduit les impôts hypothécaires et cadastraux selon la mesure ordinaire, respectivement de 2% et de 1% (Cf. Ris. Bureau des contributions n. 341/E du 23 novembre 2007).

2.- IMPOTS INDIRECTS

En ce qui concerne les **impôts indirects**, par contre, le transfert à titre gratuit d'entreprises ou de branches d'entreprises :

- est une opération en dehors du champ d'application de la TVA (art. 2, troisième alinéa, lettre B), D.P.R. 26 octobre 1972, n. 633, qui parle, en général, de cession et de transmission en société d'entreprises ou de branches d'entreprises) ;
- est sujet aux impôts sur les successions et les donations ;
- est sujet aux impôts hypothécaires et cadastraux si, dans le patrimoine de l'entreprise, sont compris des biens immeubles ou des droits réels immobiliers.

La norme de référence régissant l'Impôt sur les successions et les donations est le **Décret Législatif numéro 346 du 31 octobre 1990**, (TUS) aménagé à plusieurs reprises.

Après une brève période, au cours de laquelle l'imposition sur les successions et les donations avait été abrogée (du 25 octobre 2001 au 2 octobre 2006), et, après les dernières modifications introduites par la loi n° 296 du 27 décembre 2006 (loi de finance 2007), qui a réintroduit l'impôt sur les successions et les donations, autrefois régi par le Décret Législatif n. 346/1990, selon le texte en vigueur à la date du 24/10/2001, sans tenir compte donc des modifications successivement apportées à celui-ci, l'imposition est applicables aux:

- A)** transferts de biens et de droits pour cause de mort,
- B)** donations, actes à titre gratuit (aussi bien libéralités indirectes qu'actes gratuits non libéraux), constitution de contraintes de destination.

En tout cas, les droits de succession doivent être appliqués conformément à la **loi en vigueur** à la date de l'**ouverture de la succession** qui advient au moment de la mort du *de cuius*, et non pas en vertu de la loi en vigueur au moment de la présentation de la déclaration de succession (Cass. Civ., sent. n. 8373 du 20-06-2001).

Les droits de succession, selon le texte en vigueur, ne frappent pas la masse héréditaire globale, mais chaque **attribution faite aux héritiers et aux légataires**. Ils frappent tous les biens et tous les droits mobiliers et immobiliers, objet du transfert, sauf les exceptions prévues par la loi.

Dans les successions *mortis causa*, les droits de succession sont dus par les **héritiers** et les **légataires**.

Les héritiers sont cependant *obligés solidairement* au paiement de l'impôt en fonction du montant global dus par eux et les légataires. Les légataires sont par contre tenus au paiement de l'impôt relatif aux legs respectifs.

Le cohéritier qui a accepté l'héritage sous bénéfice d'inventaire est tenu solidairement au paiement dans les limites de la valeur de sa propre part héréditaire.

Les donations sont régies par la même discipline, dans les limites, naturellement, de la compatibilité. C'est le bénéficiaire de l'acte à titre gratuit qui est le sujet passif d'impôt.

Dans la donation conjointe à plusieurs donataires ou dans la donation faite par le même acte qui compte plusieurs sujet divers, ce sera donc la valeur des attributions faites à chaque donataire, et non pas la valeur globale de la donation, qui sera taxée. En d'autres termes, la base imposable doit être distinctement identifiée par référence à chaque sujet individuellement, et à la valeur des parts ou des droits attribuée.

Tant pour les successions que pour les donations, il est prévu une **franchise**, périodiquement mise à jour, des montants exemptés, compte tenu de l'indice du coût de la vie, actuellement réservé uniquement à:

- époux et parents en ligne directe, pour le montant de 1.000.000 d'euros pour chaque bénéficiaire;
- frères et sœurs, pour le montant de 100.000,00 euros pour chaque bénéficiaire;
- porteurs de handicap grave¹, pour le montant de 1.500.000,00 euros. Dans ce cas, la franchise est indépendante du lien de parenté avec le *de cuius*.

Accumulation entre donations et successions.

¹ Il doit s'agir d'une invalidité qui a diminué l'autonomie personnelle, en fonction de l'âge, susceptible d'imposer la nécessité d'une assistance permanente, continue et globale dans le domaine individuel ou relationnel. La vérification de ladite situation relève de la compétence de l'unité sanitaire locale. Cependant, pour obtenir des facilités fiscales, il est reconnu la faculté d'annexer à la déclaration de succession une déclaration substitutive d'acte notarié où la personne certifie sa condition d'handicapé grave.

Aux seules fins de l'application de la franchise éventuelle sur la part dévolue à l'héritier ou au légataire, il faut tenir compte de la valeur des donations – même présumées – faites au cours de sa vie par le défunt à chaque héritier ou à chaque légataire.

Les actes de donation précédentes sont importants, indépendamment de la période au cours de laquelle ils ont été stipulés : il faut tenir compte aux fins de l'application des franchises, également des actes de donation effectués durant la période au cours de laquelle l'impôt sur les successions et les donations avait été abrogé.

Déclaration de succession et interdictions.

Au cas où la preuve de la présentation de la déclaration de succession n'a pas été présentée ou que n'a pas été déclaré par écrit par l'intéressé qu'il n'y avait pas obligation de présenter la déclaration, on applique l'interdictions pour les officiers publics d'accomplir des actes relatifs aux transferts à cause de mort.

En d'autres termes, tant que l'on n'a pas présenté la déclaration de succession, il ne sera pas possible, pour le notaire, de recevoir un acte notarié par lequel on dispose de l'entreprise.

TRANSFERT DE BIENS ET DE DROITS POUR CAUSE DE MORT ET POUR DONATION

sur la valeur globale nette des biens

BENEFICIAIRE	FRANCHISE	TAXE DE SUCCESSION/ DONATION	HYPOTHECAIRE	CADASTRAL
Epoux et parents en ligne directe	€ 1.000.000 pour chaque bénéficiaire	4% sur l'excédent pour chaque bénéficiaire	2% ou € 168 en cas de première habitation pour au moins un bénéficiaire.	1% ou € 168 en cas de première habitation pour au moins un bénéficiaire.
Frères et sœurs	€ 100.000 pour chaque bénéficiaire	6% sur l'excédent pour chaque bénéficiaire	2% ou € 168 en cas de première habitation pour au moins un bénéficiaire.	1% ou € 168 en cas de première habitation pour au moins un bénéficiaire
Parents jusqu'au quatrième degré Parents par alliance en ligne directe Parents par alliance en ligne collatérale jusqu'au troisième degré	aucune	6%	2% ou € 168 en cas de première habitation pour au moins un bénéficiaire.	1% ou € 168 en cas de première habitation pour au moins un bénéficiaire.
Autres sujets	aucune	8%	2% ou € 168 en cas de première habitation pour au moins un bénéficiaire.	1% ou € 168 en cas de première habitation pour au moins un bénéficiaire.
Porteur de handicap reconnu grave en vertu de la loi 5/2/1992, n. 104,	€ 1.500.000	Quote-part correspondant au lien de parenté	2% ou € 168 en cas de première habitation pour au moins un bénéficiaire.	1% ou € 168 en cas de première habitation pour au moins un bénéficiaire.

Dans les successions *mortis causa*, la **base imposable** est constituée par la valeur globale nette imposable des biens compris dans la masse héréditaire, majorée de 10% au titre de présomption d'appartenance à la même masse d'argent, de bijoux et de meubles, même s'ils ne sont pas déclarés ou s'ils sont déclarés pour un montant inférieur.

Il s'agit de présomption *iuris tantum*, dont la preuve contraire peut être fournie par un inventaire analytique rédigé conformément aux articles 769 et suivants du code de procédure civile.

La valeur globale nette de la masse héréditaire est constituée par la différence entre la valeur globale, à la date de l'ouverture de la succession, des biens et des droits qui constituent l'actif héréditaire, et le montant global des passifs héréditaires déductibles et des charges.

La valeur des parts héréditaires est fixée au net des legs et des autres charges qui les grèvent, celle des legs au net des charges dont ils sont grevés.

La valeur des legs est déterminée au net des charges dont ils sont éventuellement grevés.

De même, dans les donations, la base imposable est constituée de la valeur du bien donné, une fois déduites les charges éventuelles dont la donation est grevée.

En ce qui concerne, plus particulièrement, les transmissions d'entreprise, la base imposable est constituée par:

- la valeur globale, à la date de l'ouverture de la succession ou de la donation, des biens et des droits qui constituent l'entreprise, à l'exception des biens indiqués dans l'art. 12 du D.L. 346/1990 (exemple crédits contestés, biens culturels, etc.),
- au net des passifs et des charges qui ont pour objet des prestations qui n'ont pas été destinées à des sujets tiers, chacun défini individuellement;
- sans tenir compte de l'achalandage.

Si le défunt ou le donateur était tenu de rédiger l'inventaire visé à l'article 2217 du code civil, on tient compte des activités et des passifs indiqués dans le dernier inventaire dûment rédigé et certifié, compte tenu des modifications successivement intervenues (art. 15, premier alinéa et art. 8, alinéa 1-*bis* D. Lgs. 346/1990).

De ladite matière, on déduit les principes généraux suivants :

- aux fins de l'évaluation des entreprises, on élimine toute pertinence de l'achalandage ;
- la valeur des biens qui composent l'entreprise est identifiée au vu des écritures comptables ou, à défaut, de la valeur vénale de ceux-ci.

- Allègements fiscaux.

En vertu de l'art. 3 du D. Lgs 346/1990, **est exclue l'application des impôts** sur les successions et les donations (mais également des impôts hypothécaires et cadastraux en présence d'immeubles, ancien art. 1 et 10 décret législatif n. 347/90) est exclue dans les cas suivants :

1. - Art. 3, alinea 1: transferts en faveur d'Etat, de régions, de provinces, de communes, d'organismes publics, de fondations, d'associations reconnues ayant comme but exclusif l'assistance, l'étude, la recherche scientifique, l'éducation, l'instruction ou tout autre but d'utilité publique, ainsi que ceux en faveur des Onlus et des fondations prévues par décret législatif promulgué en application de la loi n° 461/1998;

2. - Art. 3, alinéa 2: transferts en faveur d'organismes publics, de fondations ou d'associations légalement reconnues autres que ceux ci-dessus cités, s'ils ont été constitués pour poursuivre les buts ci-dessus indiqués. Dans les cinq ans à compter de l'acceptation de l'héritage ou de la donation ou de l'achat du legs, le bénéficiaire doit prouver qu'il a utilisé les biens ou les droits reçus ou la somme retirée de leur vente aux fins de l'obtention des objectifs indiqués par le testateur ou par le donataire. Dans le cas contraire, le bénéficiaire est tenu au paiement de l'impôt, majoré des intérêts légaux.

La réglementation de faveur des points 1 et 2 s'appliquent à des conditions de réciprocité, même pour les organismes publics étrangers et les fondations et associations constituées à l'étranger.

3. - Art. 3, alinéa 4-bis: transferts en faveur de mouvements et de partis politiques;

4. - Art. 3, alinéa 4-ter: transferts effectués, même par le biais des pactes de famille, visés aux articles 768-bis et suivants du c.c. en faveur des descendants ou du conjoint, de:

- entreprises ou filiales de celles-ci;
- parts sociales et actions (susceptibles cependant d'être instrument indirect de gestion de l'entreprise).

Le bénéfice s'applique à condition que les ayant droit poursuivent l'exercice de l'activité d'entreprise ou détiennent le contrôle pendant une période non inférieure à cinq ans à compter de la date du transfert, et qu'ils présentent, au moment de la présentation de la déclaration de succession, une déclaration *ad hoc* en ce sens.

Il s'agit de la disposition visée à l'art. 3, alinéa 4-ter, Décret Législatif 31 octobre 1990, n. 346, récemment introduite par l'art. 1, alinéa 78, lett. a, de la loi du 27 décembre 2006, n. 296 (loi de finance 2007), avec efficacité au 1^{er} janvier 2007.

Sanctions pour le non-respect de ladite condition:

- déchéance du bénéfice,
- paiement de l'impôt selon une mesure ordinaire,
- sanction administrative équivalente à 30% de chaque montant non versé (article 13 décret législatif 471/1997),
- intérêts moratoires qui courent à compter de la date où l'impôt lui-même aurait dû être payé.

Le Bureau des contributions (*Agenzia delle entrate*) a expressément précisé par Ris. n. 341/E du 23 novembre 2007, que la transmission de l'entreprise ou de la participation dans une autre société est assimilable à la poursuite de l'exercice de l'activité d'entreprise et, donc, ne comporte pas la déchéance de l'allègement prévu par l'art. 3, alinéa 4-ter, Décret Législatif 31 octobre 1990, n. 346.

Selon le Bureau des contributions, la condition de la poursuite de l'activité d'entreprise est considérée réalisée, même si « *avant l'expiration du délai de cinq ans, à compter de la donation ou de la succession* :

- *le bénéficiaire transmet l'entreprise dans une société de personnes, indépendamment de la valeur de la participation reçue en vertu du transfert ;*
- *le bénéficiaire transmet l'entreprise en une société de capitaux, à condition, dans ce cas, que les actions ou les quotes parts qui lui sont assignées suite à l'attribution, permettent d'obtenir ou d'intégrer le contrôle en vertu de l'art. 2359, premier alinéa, n. 1), du code civil (majorité des voix exprimées en assemblée ordinaire) ».*

Le Bureau des contributions a précisé, en outre, par la Circulaire n. 3/E du 22 janvier 2008, que l'allègement s'applique uniquement au transfert effectué par le biais du pacte de famille et non pas à l'attribution de sommes d'argent ou de biens éventuellement réalisée par l'assignataire de l'entreprise ou des participations sociales en faveur des autres participants au contrat. Ces attributions s'inscrivent, par contre, dans le domaine d'application de l'impôt sur les successions et sur les donations.

La renonciation éventuelle du légitimaire non assignataire à l'attribution en espèce ou en nature est, par contre, sujette au seul impôt de registre en une somme fixe, équivalente à 168 Euros

Il reste encore des doutes d'interprétation en cas de :

- mort de l'héritier dans les cinq années à compter de la donation ;
- cession de la quote-part au cours des cinq années.

En outre, sont exclus de l'actif héréditaire les **biens et les droits non sujets à l'impôt sur les successions et les donations, à savoir** :

- biens et droits pour lesquels ne s'appliquent pas le critère de territorialité (art. 2 Décret Législatif 346/1990) ;
- biens et droits non compris dans l'actif héréditaire (art. 12 Décret Législatif 346/1990) ;
- biens culturels (art. 13 Décret Législatif 346/1990).

Exemptions ultérieures:

- **Exploitations agricoles situées dans les communautés de montagne** (art. 5-bis loi du 31 janvier 1994, n. 97) : dans les territoires des communautés de montagne, la transmission, à quelque titre que ce soit, de terrains agricoles à des exploitants agricoles et à des entrepreneurs agricoles à titre principal, qui s'engagent à constituer un complexe unique et à le cultiver ou à le gérer pendant une période d'au moins dix ans à compter de la transmission, est exempt d'impôt de registre, hypothécaire, cadastral, de timbre et autres.

Pendant 15 ans, à compter du moment de l'achat, les terrains et leurs dépendances, y compris les bâtiments constitués en un ensemble unique, sont considérés comme des unités indivisibles et ne peuvent être fractionnés suite à une transmission pour cause de mort ou par actes entre vifs. En cas de succession, ces ensembles doivent être compris dans leur entier dans la portion de l'un des co-héritiers, ou dans les portions de plusieurs co-héritiers qui devraient en demander conjointement l'attribution.

En cas de violation des obligations ci-dessus, sont dus, outre les impôts non payés ou les intérêts, des impôts majorés équivalents à 50%.

- **Entrepreneuriat de jeunes entrepreneurs dans l'agriculture** (art. 14 loi du 15 décembre 1998, n. 441) : sont exempts des impôts sur les successions et les donations, des impôts cadastraux et de timbres et assujettis aux seuls impôts hypothécaires dans une mesure fixe, les jeunes entrepreneurs agricoles à condition qu'ils s'engagent à cultiver ou à gérer directement les exploitations agricoles pendant au moins six ans, même si sous la forme de société de personnes, objet de succession ou de donation entre ascendants et descendants jusqu'au troisième degré. Les bénéficiaires doivent répondre aux conditions suivantes:

a) les exploitants agricoles propriétaires ou entrepreneurs agricoles à titre principal, qui n'ont pas encore quarante ans révolus, inscrits aux caisses de prévoyance compétentes ou à condition qu'ils s'y inscrivent dans les trois ans à compter du transfert;

b) les jeunes de moins de quarante ans à condition qu'ils acquièrent le statut d'exploitant agricole ou d'entrepreneur agricole à titre principal dans les vingt-quatre mois à compter du transfert, en s'inscrivant pour ce faire aux caisses de prévoyance compétentes dans les deux années successives.

Réduction de l'impôt:

On reporte ici la matière qui prévoit des réductions d'impôts, même si un grand nombre de cas qui suivent sont déjà absorbés par les dispositions récentes de l'art. 3, alinéa 4-ter Décret Législatif 346/1990, examinées ci-dessus :

1. - Si la succession est ouverte dans les cinq ans d'une autre succession ou d'une donation portant sur les mêmes biens et droits, l'impôt est réduit d'un montant inversement proportionnel au temps écoulé, en raison d'un dixième pour chaque année ou fraction d'année; si dans la succession ne sont pas compris tous les biens et droits faisant l'objet de la précédente succession ou donation ou sont compris également d'autres biens ou droits, la réduction s'applique sur la part d'impôt proportionnelle à la valeur des biens et des droits compris dans lesdits biens ou lesdits droits.

2. – Si dans l'actif héréditaire sont compris des fonds ruraux, y compris des constructions rurales, dévolus au conjoint, à des parents en ligne directe ou aux frères ou soeurs du défunt, l'impôt dû par l'héritier ou le légataire auquel ils sont dévolus est réduit du montant proportionnellement correspondant à 40% de la part de leur valeur totale, non supérieure à 103.291,38 euro. Conditions pour la réduction :

- l'héritier ou le légataire doit être exploitant agricole propriétaire ;
- la dévolution doit se faire dans le cadre d'une famille d'exploitants agricoles, autrement dit une famille qui se consacre directement et habituellement à la culture des fonds et à l'élevage et aux soins du bétail ;
- l'existence desdites conditions doit être prouvée par des attestations du bureau agricole compétent.

3. – Si, dans l'actif héréditaire, sont compris des immeubles ou des parties d'immeubles destinés à l'exploitation de l'entreprise, dévolus au conjoint ou à des parents en ligne directe jusqu'au troisième degré de parenté du défunt, dans le cadre d'une entreprise artisanale familiale (loi 8 août 1985, n. 443 et art. 230-bis c.c.), l'impôt dû par l'héritier ou par le légataire auquel ils sont dévolus est réduit du montant proportionnel correspondant à 40% de la part de leur valeur globale, non supérieure à 103.291,38 euros. Conditions pour la réduction :

- existence d'une entreprise familiale artisanale prouvée par un acte authentique ou un acte sous seing privé authentifié ;

4. – Si dans l’actif héréditaire sont compris, à condition qu’ils soient situés dans des communes de montagne, comptant moins de 5.000 habitants ou dans des hameaux de moins de 1.000 habitants même si situés dans des communes de montagne de plus grande dimension, des **entreprises**, des quotes parts de société de personnes ou des biens d’équipements transférés au conjoint, aux parents jusqu’au troisième degré du défunt, l’impôt dû par le bénéficiaire est réduit du montant proportionnel correspondant à 40% de la partie de leur valeur globale. Conditions pour la réduction :

- les ayant cause doivent exercer effectivement l’activité entrepreneuriale, pendant une période non inférieure à cinq ans, à compter de la date du transfert ;
- le bénéficiaire doit démontrer ladite condition dans les 60 jours à compter de l’expiration du terme sus-indiqué, moyennant une déclaration qu’il devra présenter au bureau compétent où sont enregistrés la dénonciation de succession ou l’acte de donation.

Champ d’application de la réglementation.

La matière ci-dessus examinée s’applique, comme a eu l’occasion de le préciser le Bureau des contributions (*Agenzia delle Entrate*) lui-même par les Circulaires n. 3/E du 22 janvier 2008 et n. 28/E du 27 mars 2008, se référant à :

- successions *mortis causa* ;
- donations et autres libéralités entre vifs ;
- libéralités indirectes ;
- constitution de contraintes de destination, comme par exemple les trusts ;
- transmission de biens et de droits moyennant des actes à titre gratuit (y compris les pactes de famille, ainsi que, plus en général, tous les transferts privés de l’*animus donandi*, parmi lesquels également les actes constitutifs de droits réels immobiliers de jouissance et la renonciation pure et simple à ceux-ci).

En se référant en particulier au **trust**, le Bureau des contributions, par la Circulaire n. 3/E du 22 janvier 2008, a précisé ce qui suit, en considérant le trust un rapport juridique complexe fondé sur une unique *causa fiduciae* :

1.– afin de déterminer la quote-part applicable et les franchises éventuelles, il faut se référer au rapport de parenté ou d’alliance entre celui qui dispose et le bénéficiaire final (et non pas entre celui qui dispose et le *trustee*), même si non identifié, à condition que soit défini son rapport de parenté avec celui qui dispose ;

2.– si la disposition de séparation est générique et ne permet pas l'identification du sujet bénéficiaire, il n'est pas possible de bénéficier des franchises ;

3.– dans le *trust* auto-déclaré où le *settlor* assume les fonctions de *trustee*, l'attribution des biens en *trust* est assujettie à l'impôt sur les successions et les donations ;

4.– l'impôt applicable, au moment de la séparation du patrimoine, le sera dans la mesure de 8% dans les cas de :

a) *trust* constitué dans l'intérêt des sujets non liés à celui qui dispose par aucun lien de parenté ;

b) *trust* d'objectif, géré pour réaliser un objectif donné, sans indication de bénéficiaire final ;

c) *trust* constitué dans l'intérêt de sujets génériquement indiqués, et non identifiables quant au degré de parenté ;

5. – la dévolution aux bénéficiaires de biens contraints en *trust* ne constitue pas un présumé d'imposition aux fins de l'application de l'impôt sur les successions et les donations ;

6. – le *trust* est le sujet passif de l'impôt sur les successions et les donations, dès lors qu'il est le destinataire immédiat des biens qui font l'objet de la disposition ségrégative ;

7. – même dans le cas de transmission d'entreprise en *trust*, la constitution de la contrainte de destinations, si elle relève de la finalité libérale du passage de génération aux descendants ou au conjoint de celui qui dispose, peut jouir de l'exemption prévue par l'art. 3, alinéa 4-ter Décret Législatif 346/1990 , à condition que soient respectées les conditions de ladite réglementation et donc :

- le *trust* ait une durée non inférieure à cinq ans ;

- les bénéficiaires finaux soient nécessairement les descendants et/ou le conjoint de celui qui dispose ;

- le *trust* ne soit pas discrétionnaire ou révocable ;

- le *trustee* s'engage à poursuivre l'exercice de l'activité d'entreprise ou de conserver son contrôle pour une période non inférieure à cinq ans, à compter de la date du transfert et, il rend en même temps une déclaration en ce sens.

Impôts hypothécaires et cadastraux.

Les impôts hypothécaires et cadastraux ont leur présumé d'application dans les formalités de transcription et de mutation cadastrale et, donc, ils s'appliqueront uniquement au transfert d'entreprise qui comprendra dans son patrimoine des biens immeubles sujets, en tant que tels, à la publicité immobilière.

Les quotes-parts proportionnelles desdits impôts sont les suivantes, sans préjudice de l'application du montant minimum de 168 euros pour chaque impôt :

- 2% pour l'impôt hypothécaire ordinaire ;
- 3% pour l'impôt hypothécaire relatif à des bâtiments instrumentaux, entendant par là des bâtiments autres que les bâtiments destinés à l'habitation, et donc, qui rentrent dans les catégories cadastrales A/10, B, C, D, E. Sur l'applicabilité sur cette quote-part également au transfert à titre gratuit d'entreprise qui doit comprendre des immeubles, subsistent des doutes d'interprétation liés à une réglementation de difficile interprétation. Sur ce point, le représentant du Bureau des contributions, intervenu à un congrès tout récent organisé par la Fondation italienne pour le notariat, s'est prononcé en faveur de l'impôt hypothécaire dans la mesure majorée de 3% dans le cas ici examiné. Sul punto il rappresentante dell'Agenzia delle entrate intervenuto ad un recentissimo convegno organizzato dalla Fondazione Italiana per il Notariato² si è espresso nel senso di escludere l'applicazione dell'imposta ipotecaria nella misura maggiorata del 3% al caso qui in esame;
- 1% pour l'impôt cadastral.

L'assiette imposable est identifiée

- moyennant renvoi aux modalités de détermination de la base imposable de l'impôt d'acte principal, autrement dit l'impôt sur les successions et les donations ;
 - limitée à la valeur des seuls biens immeubles et non pas de l'entreprise dans son ensemble ;
- Il s'ensuit que, exceptés les cas des terrains à bâtir et des constructions non recensées, la valeur des immeubles peut être calculée non pas la valeur vénale dans le commerce ordinaire, mais selon le critère cadastral d'évaluation prévu par la loi (multiplication du revenu cadastral par divers coefficients, selon la nature de l'immeuble).

La valeur cadastrale est calculée en multipliant la rente cadastrale, réévaluée selon les paramètres périodiquement en vigueur, par les coefficients fixés.

En particulier, la rente cadastrale doit être multipliée par:

- 112,50 pour les terrains inconstructibles;
- 42,84 pour les constructions des catégories C/1 (magasins et boutiques) et E;
- 63 pour les constructions des catégories A/10 (bureaux et cabinets privés) et D (usines, hôtels, théâtres, établissements de crédit et autres);
- 115,50 pour les constructions à usage de première habitation (catégorie A);
- 126 pour les autres catégories.

² Colloque *Problematiques juridiques et fiscales en matière de transmission d'entreprise*, Rome, 23-24 avril 2010.

Les impôts hypothécaires et cadastraux sont calculés en fonction de la valeur brute des immeubles et des droits réels immobiliers, sans tenir compte des passifs qui pourraient grever lesdits immeubles.

Si le transfert d'entreprise est exclu de l'application de l'impôt sur les successions et les donations, en principe, la législation de référence implique, par suite, également l'exclusion de l'application des impôts hypothécaires et cadastraux.

CHAPITRE V.

DISPOSITIONS LEGISLATIVES ITALIENNES D'INTERET POUR LES ETRANGERS

PRINCIPE DE TERRITORIALITE.

La législation italienne qui régit les droits de succession est régie par le principe de territorialité, en vertu duquel *les droits de succession sont dus pour tous les biens et droits transférés, quand bien même ils seraient situés à l'étranger.*

- Lorsque le défunt avait sa **dernière résidence en Italie**, la masse successorale assujettie à l'imposition comprend tous les biens de son patrimoine, même si situés à l'étranger.

- Au contraire, si, à la date de l'ouverture de la succession, le **défunt n'était pas résident dans l'Etat** italien, l'imposition est limitée uniquement aux biens et aux droits qui existent en Italie.

Donc, le **critère de rattachement** selon le droit italien relève de la **résidence** (ou mieux, de la dernière résidence) du de cuius et non pas du domicile.

On entend par **résidence** le lieu où la personne a sa demeure habituelle, tandis que le **domicile** est le lieu où une personne a établi le siège principal de ses affaires et de ses intérêts.

On peut avoir un seul domicile général, qui peut cependant changer si la personne change le lieu où se concentrent ses affaires et ses intérêts; on peut élire le domicile pour des actes ou des cas d'espèce particuliers.

Le domicile du défunt, la résidence et/ou le domicile des héritiers sont des éléments indifférents aux fins de la taxation de la succession.

Le législateur a créé une *présomption iuris et de iure* d'existence dans l'Etat de certaines catégories de bien. Citons comme exemples les biens et les droits inscrits aux registres publics de l'Etat et les droits réels de jouissance y relatifs; les actions ou les parts de sociétés, ainsi que les parts, les participations dans des organismes autres que les sociétés dont le siège légal ou le siège de l'administration ou de l'objet principal est situé sur le territoire de l'Etat; les obligations et les autres titres en série ou en masse autres que les actions, émis par l'Etat ou par les sociétés et les organismes visés à la lettre b); les titres représentatifs de marchandises situés dans l'Etat; les crédits, les lettres de change, les chèques bancaires et les chèques en tout genre si le débiteur, le tiré ou l'émetteur est résident dans l'Etat; les crédits garantis sur des biens existants dans l'Etat jusqu'à concurrence de la valeur des biens eux-mêmes, indépendamment de la résidence du débiteur; les biens qui voyagent dans un territoire étranger en destination de l'Etat ou assujettis au régime douanier de l'exportation temporaire.

Cependant, l'**impôt versé à un pays étranger**, relevant de la même succession et afférent à des biens existant dans ce pays, est déduit de celui qui est dû en Italie, jusqu'à concurrence de

la part de l'impôt successoral proportionnel à la valeur de ces biens. Cette règle ne s'applique que s'il n'y a pas lieu à application de traités ou d'accords internationaux tendant à éviter la double imposition (art. 29 du Décret).

LE DROIT INTERNATIONAL PRIVE

L'Italie a signé la Convention de Bâle du 16 mai 1972, concernant l'Enregistrement des testaments, la Convention de Washington du 26 octobre 1973, instituant une Loi uniforme sur la forme d'un testament international, et la Convention de La Haye du 1er juillet 1985, sur la Loi applicable aux trusts et leur reconnaissance.

La Convention de La Haye du 2 octobre 1973, concernant l'Administration internationale des successions, bien que n'étant pas encore en vigueur en Italie, doit être mentionnée car elle a été approuvée par la Loi 745/1980, du 24 octobre.

Parmi les **traités bilatéraux**, on doit mentionner l'existence de beaucoup d'instruments diplomatiques consulaires et d'assistance juridique avec d'autres pays (Allemagne, Argentine, Autriche, Belgique, Bulgarie, Tchéquie, Chine, Chypre, Costa Rica, Cuba, Danemark, El Salvador, Espagne, Etats-Unis, France, Grèce, Hongrie, Île Maurice, Iran, Liban, Malaysia, Nicaragua, Norvège, Pays Bas, Pérou, Pologne, Portugal, Royaume-Uni, Roumanie, Russie, Singapour, Slovaquie, Somalie, Suède, Suisse, Tunisie, Turquie, Venezuela, Yougoslavie).

À défaut de conventions internationales, le Droit International Privé italien est actuellement régi par la Loi numéro 218 du 31 mai 1995, intitulée « Réforme du système italien de Droit International Privé ». Les règles concernant les successions, y compris les testaments, sont contenues au chapitre VII, dans les articles 46 à 50.

La Loi 218/1995 (LDIP) contient quelques règles concernant l'application du Droit étranger:

- La loi étrangère est applicable selon ses propres critères d'interprétation et d'application dans le temps (art. 15).
- Elle n'est pas appliquée si ses effets sont *contraires à l'ordre public* (art. 16, alinéa 1). Au cas où le Droit étranger applicable serait contraire à l'ordre public, on applique la loi de référence au moyen d'autres critères de rattachement éventuellement prévus pour la même hypothèse normative; à défaut ou au cas où même l'autre loi étrangère serait contraire à l'ordre public, on applique la loi italienne (art. 16, alinéa 2). D'après la doctrine dominante, les pactes de succession et le testament conjonctif admis par des systèmes étrangers devraient être considérés comme compatibles avec l'ordre public international, bien qu'ils soient interdits par le Droit italien.
- Et lorsqu'il est fait référence à la loi étrangère, il y a lieu de tenir compte du *renvoi* opéré par le Droit International Privé étranger à la loi d'un autre État si le Droit de cet État accepte le renvoi ou s'il s'agit d'un renvoi à la loi italienne (art. 13, alinéa 1, LDIP). Si le système de l'État tiers n'accepte pas le renvoi, on applique la loi interne étrangère désignée par le Droit International Privé italien. L'application du renvoi est exclue si la loi étrangère a été déclarée applicable en fonction du choix effectué en ce sens par les parties intéressées, dans l'application des dispositions régissant la loi applicable à la forme des actes et dans l'application de dispositions régissant la loi applicable aux obligations non contractuelles (art. 13, alinéa 2, LDIP). En matière de filiation, de légitimation et de reconnaissance d'enfant naturel, on ne tient compte du renvoi que si celui-ci mène à l'application d'une loi permettant d'établir la filiation (art. 13, alinéa 3, LDIP). En outre, il faut toujours respecter, en matière de renvoi, la

solution adoptée, le cas échéant, par la convention internationale applicable (art. 13, alinéa 4, LDIP). L'ancien système de Droit International Privé prévoyait que la loi étrangère déclarée applicable devait être appliquée sans tenir compte du renvoi de celle-ci à une autre loi.

La Loi 218/1995 a introduit en matière de **succession** le système de *professio iuris*. Cependant, selon l'article 46, alinéa 2, LDIP, le *de cuius* n'est pas libre de choisir la loi de n'importe quel État. Il ne peut désigner que celle de *l'État dans lequel il réside*; le choix doit être exprimé sous une *forme testamentaire*.

Il faut remarquer qu'en cas de succession d'un citoyen italien, l'article 46, alinéa 2, LDIP, maintient l'application de la loi italienne pour la *défense des droits des réservataires*, uniquement dans le cas où ceux-ci résident en Italie au moment de l'ouverture de la succession.

Selon l'article 46, alinéa 3, LDIP, on permet aux copartageants d'exercer la *professio iuris* même si le *de cuius* a désigné la loi régissant la succession (en application de l'article 46, alinéa 2, LDIP). Le choix de copartageants ne peut désigner que la loi du lieu d'ouverture de la succession ou la loi de l'État dans lequel il y a un ou plusieurs biens héréditaires. Le choix de cette dernière loi ne comporte toutefois pas de fractionnement de la loi applicable aux différents biens, car il faut considérer que le partage tout entier sera régi par la loi désignée.

À défaut de choix de la loi applicable, conformément à l'article 46, alinéa 1, LDIP, la succession pour cause de mort est régie par **la loi nationale du défunt au moment du décès**.

Dans les cas où les dispositions de la Loi 218/1995 se réfèrent à la loi nationale d'une personne, si celle-ci est réfugiée ou apatride, il y a lieu d'appliquer la loi de l'État du domicile ou, à défaut, la loi de l'État de la résidence (art. 19, alinéa 1, LDIP). Conformément à l'article 18 LDIP lorsque, dans le système de l'État dont la loi est désignée comme applicable par des dispositions de la loi sur le Droit International Privé, coexistent plusieurs systèmes normatifs à base territoriale ou personnelle, il y a lieu de déterminer la loi applicable en fonction des critères utilisés par ce système plurilégislatif. Si ces critères ne peuvent pas être identifiés, on applique le système normatif avec lequel le cas d'espèce présente le rattachement le plus étroit.

La **capacité des personnes physiques** est réglementée par leur **loi nationale**, à moins que la loi qui régit un rapport déterminé ne prescrive des conditions spéciales de capacité (art. 23 LDIP). Lorsque le législateur se réfère à la loi nationale d'une personne et que celle-ci a plusieurs nationalités, il y a lieu d'appliquer la loi de l'État avec lequel elle présente le lien le plus étroit; toutefois, si la personne possède la nationalité italienne en plus d'autres, cette dernière l'emporte dans la détermination du droit applicable (art. 19 LDIP). Cependant ce sera sur base de la *lex successiois* qu'il faudra, par exemple, juger si et à quelles conditions un enfant à naître (conçu et non conçu) peut succéder. Il faudra consulter cette loi même pour définir les causes et les effets de l'indignité, ainsi que les conditions et limites de la réhabilitation de l'indigne.

L'article 47 LDIP soumet la **capacité de disposer par testament**, ainsi que celle de modifier ou de révoquer le testament, à la **loi nationale** du disposant au moment du testament, de la modification ou de la révocation.

Concernant la **forme des dispositions testamentaires**, l'article 48 LDIP retient en alternative sept lois pour que le testament soit valable:

- la loi de l'État dans lequel le testateur a disposé.
- la loi nationale du testateur au moment de la rédaction du testament.
- la loi nationale du testateur au moment de son décès.
- la loi du lieu de résidence du testateur au moment de la rédaction du testament.
- la loi du lieu de résidence du testateur au moment de son décès.
- la loi du lieu de domicile du testateur au moment de la rédaction du testament.
- la loi du lieu de domicile du testateur au moment de son décès.

D'après l'article 49 LDIP, lorsque la loi régissant la succession vacante n'attribue pas la succession à l'État, les biens héréditaires, meubles et immeubles, situés en Italie, sont attribués à l'État italien.

Conformément à l'article 50 LDIP, les **Tribunaux italiens** sont **compétents** en matière successorale:

- si le défunt était citoyen italien au moment du décès;
- si la succession s'est ouverte en Italie;
- si la part des biens héréditaires de consistance économique majeure est située en Italie;
- si l'intéressé est domicilié ou réside en Italie ou s'il a accepté la juridiction italienne, sauf lorsque la demande concerne des biens immeubles situés à l'étranger;
- si la demande concerne des biens situés en Italie.

En règle générale, toutes les décisions et les mesures étrangères, même de juridiction gracieuse, sont immédiatement exécutoires en Italie (art. 64 à 71 LDIP), à condition qu'aient été remplies les conditions visées à l'article 64 concernant le respect du principe du contradictoire, des droits de la défense et de l'ordre public. Il est toutefois toujours nécessaire que la Cour d'Appel du lieu d'application vérifie les conditions essentielles de reconnaissance, dans les cas de non application ou de contestation de la reconnaissance de la décision ou de la mesure de juridiction gracieuse, c'est-à-dire dans les cas où l'on entend procéder à une exécution forcée (art. 67). Des principes analogues sont prévus pour la mise en œuvre et l'exécution des actes publics reçus à l'étranger (art. 68).

L'ELIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION EN MATIERE DE TRANSFERT D'IMMEUBLE

Les règles de droit interne

La raison d'être de l'interdiction de la double imposition en matière fiscale figure dans l'**art. 53 de la Constitution de la République Italienne** qui dispose que *tous sont tenus de contribuer aux dépenses publiques à hauteur de leur capacité contributive*. Cet article introduit en effet une sorte de principe général du système juridique italien.

Cette norme est considérée comme l'expression dudit cadre objectif du principe de capacité contributive dès lors qu'elle reconnaît dans la double imposition une violation de ce principe.

Ce principe n'est expressément *explicité qu'en matière d'impôts sur les revenus*: l'art. 163 du D.P.R. n° 817 du 22 décembre 1986 (texte unique des impôts sur les revenus), codifie l'interdiction de la double imposition dans la mesure où il dispose que le même impôt ne peut être appliqué plusieurs fois en vertu dudit principe, et ce même vis-à-vis de sujets différents.

S'il est vrai que l'interdiction de la double imposition constitue un principe général du système juridique italien, relevant de la Constitution elle-même, il devrait alors être appliqué au delà du domaine des impôts directs dans lequel il est expressément réglementé, et s'étendre à toutes les typologies d'impôts.

Le texte unique de l'impôt sur les successions et les donations tient compte en tout cas de l'interdiction de la double imposition en introduisant un rectificatif. L'art. 26 dispose en effet, relativement à l'impôt sur les successions, que l'on peut déduire de l'impôt les impôts payés à un Etat étranger au titre de la succession elle-même et des biens existants dans cet Etat, jusqu'à concurrence de la part de l'impôt de succession proportionnelle à la valeur de ces biens, sous réserve de l'application de traités ou d'accords internationaux.

La principale fonction des conventions fiscales internationales est précisément de supprimer les doubles impositions en matière fiscale.

Les conventions internationales sont des normes de nature exceptionnelle, tant parce qu'elles introduisent une réglementation basée sur des accords, opposable uniquement au système de l'Etat étranger contractant, que parce qu'elles édictent un régime spécial qui prévaut sur les règles de droit interne.

D'après la réglementation fiscale italienne en matière d'impôts sur les revenus (T.U. n° 917/86), on peut cependant déroger au principe de la priorité en cas de dispositions plus favorables pour le contribuable, même en dérogation aux accords internationaux contre la double imposition.

Le phénomène de la double imposition se présente lorsque les conditions de l'impôt se superposent dans deux ou plusieurs pays, et la conséquence en est que les diverses lois nationales assujettissent deux ou plusieurs fois les mêmes biens à l'impôt.

Chaque Etat peut, en vertu de sa capacité contributive autonome, se référer à différents critères de rattachement entre l'élément générateur de revenu et la réglementation fiscale, critères de rattachement qui relèvent substantiellement de deux différents principes de taxation:

a) le principe de taxation sur base mondiale (*worldwide principle*), fondé sur le critère de la résidence du sujet qui perçoit le revenu, où qu'il soit produit. Dans le cadre de ce principe, suivant la typologie de l'impôt, on a quelquefois recours à des critères autres que celui de la résidence, comme le domicile ou la nationalité.

b) le principe de taxation sur base territoriale (*principle of source*), vis-à-vis des sujets non résidents, basé sur le critère de la localisation géographique des revenus.

Il est bien évident qu'en présence d'un élément transnational de revenu, le choix autonome des critères de rattachement de la part des Etats intéressés peut comporter une superposition des domaines d'autorité en matière d'imposition, entraînant une double imposition du contribuable.

Dans tous les cas où se présentent les conditions pour une double imposition, on appliquera les dispositions conventionnelles, visant à identifier un unique critère de rattachement applicable, conformément au principe de la suprématie de la réglementation conventionnelle sur la réglementation interne.

En matière de succession, le problème de la double imposition revêt des aspects particulièrement graves et importants, en tant que rattachable non seulement aux différents choix qu'opèrent les Etats quant aux critères de rattachement (critères de rattachement qui peuvent être personnels, comme la résidence, le domicile et la nationalité, ou critères de rattachement réels, comme la territorialité) et à d'autres éventuelles combinaisons, mais aussi à la référence de chaque critère de rattachement à deux différents sujets possibles: le *de Cujus* d'une part, le bénéficiaire (héritier ou légataire) de l'autre. Ce qui multiplie de manière exponentielle la possibilité de la survenance des doubles impositions qui aboutissent à des problématiques de triple, voire de multiple imposition internationale.

Malgré cela et contrairement à ce qui se passe pour les impôts sur les revenus – pour lesquels il existe une pléthore de conventions fiscales bilatérales pour éviter la double imposition – en matière d'imposition successorale le nombre de conventions conclues par l'Italie est fort limité.

Les règles générales des conventions de double imposition

Les conventions conclues par l'Italie pour éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions actuellement en vigueur sont seulement au nombre de sept, dont six ont été conclues quand était en vigueur le premier modèle de convention rédigé par l'OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Economique) en 1966, qui se limitait à éviter les doubles impositions uniquement en matière d'impôts sur les héritages et les successions. Ce modèle a été remplacé en 1982 par le nouveau modèle de convention de double imposition (dénommé Modèle de 1982), qui ne diffère pas sensiblement du précédent, sauf dans la mesure où il s'étend aux impôts sur les donations entre vifs.

Le Modèle de convention actuel a un champ d'application limité aux successions de personnes domiciliées dans un Etat contractant ou dans chacun des deux Etats, ou aux donations faites par ces personnes au moment du décès ou de la donation, abandonnant ainsi tous les critères conduisant à un assujettissement complet à l'impôt aux termes de la législation interne d'un Etat membre.

L'Italie a signé des conventions internationales pour éviter la double imposition en matière d'impôts sur les successions avec les Pays suivants:

- les Etats-Unis (signée à Washington le 30 mars 1955, en vigueur depuis le 26 octobre 1956),
- la Suède (signée à Stockholm le 20 décembre 1956, en vigueur depuis le 3 juin 1958),
- le Royaume Uni (signée à Londres le 15 février 1966, en vigueur depuis le 9 février 1968),
- le Danemark (signée à Copenhague le 10 mars 1966, en vigueur depuis le 9 juillet 1968),
- l'Israël (signée à Rome le 22 avril 1968, en vigueur depuis le 8 août 1973),
- la Grèce (signée à Athènes le 13 février 1964, en vigueur depuis le 1er janvier 1976)
- la France (signée à Rome le 20 décembre 1990, en vigueur depuis le 1er avril 1995).

Seulement la dernière convention, avec la France, s'applique à l'impôt sur les donations aussi.

Généralités. La méthode habituellement suivie dans les conventions susmentionnées pour éviter la double imposition est celle de l'**attribution exclusive, à l'un des deux Etats, du droit d'imposition**, solution qui règle le conflit selon lequel une même personne peut être considérée domiciliée sur le territoire de ces deux Etats.

Il existe cependant des cas où l'on opte pour l'autre **méthode de crédit de l'impôt**, pour résoudre le différend, comme par exemple dans les conventions Italie-France, Italie-Royaume-Uni et Italie-Etats-Unis.

RECIPROCITE

L'art. 16 des "Dispositions sur la loi en général" (Décret Loi n.262 du 16 marzo 1942) prévoit: "L'étranger est admis à jouir des droits civils attribués au citoyen italien à condition de réciprocité sauf les dispositions de lois spéciales.

Ces dispositions sont valables pour les personnes juridiques étrangères aussi."

A l'étranger qui se trouve sur le territoire de l'Etat italien, sont reconnus les droits fondamentaux de la personne humaine prévus par le droit intérieur, par les conventions internationales en vigueur et par le droit international général (Décret législatif 25/7/1998, n. 286)

Le citoyen extracommunautaire qui séjourne sur le territoire italien et titulaire de la carte de séjour ou d'un permis de séjour pour but de travail subordonné, de travail autonome ou pour raisons de famille jouit des droits civils attribués par la loi au citoyen italien, sans nécessité de vérifier la condition de réciprocité.

Si le citoyen étranger est:

- personne physique sans un titre de séjour plus haut cité, ou
- personne juridique étrangère (association, fondation, société)

a) citoyen d'un Pays avec lequel est en vigueur une convention avec l'Italie en matière de droits civils, on ne vérifie pas la condition de réciprocité pour les matières réglées par la convention.

b) citoyen d'un Pays qui n'a aucun accord international avec l'Italie, le Ministère des affaires étrangères italien (http://www.esteri.it/MAE/IT/Ministero/Servizi/Stranieri/Elenco_Paesi.htm) donne son avis en matière de droits civils seulement aux Offices Publics et aux notaires (pas aux particuliers).

Cet avis se réfère surtout aux achats immobiliers, aux prêts hypothécaires, à la constitution de sociétés ou à la participation dans les sociétés.

Cinzia Brunelli