

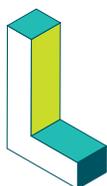
FISCALITÉ D'UNE TRANSMISSION INTERNATIONALE : COMPLEXITÉS, SUBTILITÉS ET CONTRARIÉTÉS



ANGÉLIQUE DEVAUX



LAETITIA MOLINA



Les transmissions de patrimoine ont été facilitées en Europe avec l'introduction en 2015 du Règlement européen sur les successions^[1] permettant de rompre avec les conflits de lois successorales dans les Etats parties au texte européen.

Si l'aspect civil de la transmission du patrimoine international est partiellement harmonisé, il en va différemment de son aspect fiscal. En effet, il n'existe aucune harmonisation des règles fiscales en matière de transmission du patrimoine en Europe et dans le monde puisque le droit de prélever l'impôt relève du pouvoir souverain des Etats. Dès lors, les règles fiscales mises en œuvre dans un contexte international sont parfois complexes puisqu'elles s'entremêlent, se chevauchent, voire s'opposent.

Le présent article a pour objet de rappeler les règles françaises de territorialité de l'impôt des transmissions dans un contexte international et leurs interactions avec les autres Etats, ainsi que les méthodes d'élimination des doubles impositions.

L'analyse du rappel de ces règles fiscales est primordiale avant toute réflexion et mise en œuvre d'une planification successorale dans un contexte international.

I

LES RÈGLES FRANÇAISES DE TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT

En droit français, les règles de territorialité en matière de transmission par succession et/ou donation sont régies par l'article 750 ter du Code Général des Impôts (CGI). Les critères retenus sont celui de la résidence fiscale du défunt et/ou donateur et des bénéficiaires (héritiers et/ou légataires et/ou donataires), ainsi que celui de la situation des biens. Bien que soulevé dans des programmes électoraux voire proposé au vote législatif, la France n'impose pas le critère de la nationalité.

Le critère de la résidence fiscale est un élément déterminant. L'article 750 ter se combine ainsi avec l'article 4 B du CGI, les deux étant indissociables dans la mise en œuvre de la fiscalité des transmissions internationales.

LA DÉTERMINATION DE LA RÉSIDENCE FISCALE

Sous réserve des conventions fiscales, il convient de déterminer avec précision si les personnes concernées (défunt/ donateur ou

[1] Règlement UE n° 650/2012 du Parlement européen et du Conseil du 4 juillet 2012, relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen (JOUE L 201 du 27 juillet 2012)



héritier/ légataire/ donataire) ont leur domicile fiscal en France.

En droit français, la notion de domicile fiscal est large puisque les critères retenus sont alternatifs, en ce sens que le contribuable est considéré comme ayant son domicile fiscal en France dès lors qu'il remplit au moins un des critères suivants :

- Avoir son foyer ou le lieu de son séjour principal,
- Exercer une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'il n'établisse que cette activité est exercée en France à titre accessoire,
- Avoir en France le centre de ses intérêts économiques,

Le foyer ou le séjour principal

Le foyer

Le foyer est le lieu où le contribuable **habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux**, même s'il est souvent en déplacement dans le cadre de son activité professionnelle. Il s'agit là d'une appréciation *in concreto*.

Par exemple, sera considéré comme avoir son foyer fiscal en France le contribuable exerçant une activité salariée de pilote d'avion mais disposant d'une habitation principale en France où vivent son épouse et son fils mineur et où il séjourne chaque fois qu'il n'est pas en fonction^[2].

Le séjour principal

Le séjour principal intervient seulement lorsqu'il est impossible de fixer le foyer d'une personne en France ou à l'étranger^[3]. Ce critère est rempli des lors que le contribuable est **personnellement présent à titre principal en France**, quelles que soient les conditions de séjour de sa famille.

Par principe, lorsqu'on séjourne **plus de six mois par an en France**, on est considéré y avoir son séjour principal.

Toutefois, la jurisprudence n'en fait pas un principe absolu : il en va autrement si les circonstances de fait donnent à penser que le contribuable avait en France le lieu de son séjour principal et qu'il a résidé en France pendant une durée nettement supérieure à celle des séjours effectués dans différents pays.

L'activité professionnelle

L'activité doit être exercée à titre principal pour que le contribuable soit fiscalement

domicilié en France.

- Pour un salarié, il s'agira du lieu où il exerce effectivement son activité professionnelle ;
- Pour un mandataire social, il s'agira du lieu du siège social ou du siège de direction effectif de la société ;
- Enfin pour un professionnel indépendant, le domicile sera considéré en France si le contribuable y a un point d'attache fixe et s'il y exerce son activité principale.

En cas de pluralité des professions, il sera regardé le lieu où l'activité est exercée. A titre d'exemple, une personne représentant une société étrangère et ne séjournant en France que 65 à 70 jours n'est pas considérée comme exerçant une activité professionnelle en France^[4].

La notion d'intérêts économiques

Selon l'administration fiscale française, la notion d'intérêt économique recouvre différentes situations.

Il s'agit du lieu où les contribuables :

- « ont effectué leurs principaux investissements,
- où ils possèdent le siège de leurs affaires,
- d'où ils administrent leurs biens.
- Ce peut être également le lieu où les contribuables ont le centre de leurs activités professionnelles ou d'où ils tirent, directement ou indirectement, la majeure partie de leurs revenus.
- Pour les titulaires de mandats sociaux au sein de plusieurs sociétés dont les sièges sociaux ou de direction effective respectifs sont situés dans différents pays, le centre des intérêts économiques est recherché, selon les circonstances propres à chaque espèce, en tenant compte des liens entre les mandats sociaux exercés.^[5]»

La notion de domicile fiscal est une notion essentielle puisqu'elle est rattachée à l'impôt sur les droits de mutation à titre gratuit.

FOCUS

L'INTERPRÉTATION DE LA NOTION PAR LA JURISPRUDENCE

Le Conseil d'Etat est venu affirmer que les revenus ne doivent pas nécessairement rémunérer l'exercice d'une activité économique en France pour remplir ce critère. Ainsi, si les revenus sont exclusivement de source française et qu'il s'agit d'une pension de retraite, cela suffit pour remplir le critère^[6].

Toutefois, un français ayant tiré la plus grande partie de ses revenus d'exploitation de fonds de commerce situés au Vietnam ne peut être reconnu comme ayant en France le centre de ses intérêts économiques, quelle que soit l'importance des investissements effectués en France^[7].

[2] CE 27 juillet 2009, n° 301266
[3] CE 27 juin 2018, n° 408609
[4] CE 22 octobre 1962, n° 36505
[5] <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1911-PGP>
[6] CE 17 juin 2015, n° 371412
[7] CE 27 janvier 1971, n° 74995
[8] Cf. infra

L'ARTICLE 750 TER DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

Sous réserve des conventions internationales, les droits de mutation à titre gratuit (DMTG) seront dus en France dans les trois situations suivantes :

Le défunt ou donateur a son domicile fiscal en France

Si le défunt ou le donateur avait ou a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4B du CGI, c'est-à-dire celui retenu en matière d'impôt sur le revenu^[8], l'ensemble du patrimoine mobilier et immobilier transmis, qu'il soit situé en France et/ou hors de France, est taxable en France.

Le défunt ou donateur a son domicile fiscal hors de France et les biens transmis sont situés en France

L'héritier, légataire ou donataire a son domicile fiscal en France

Lorsqu'un héritier, légataire ou donataire est domicilié fiscalement en France, les DMTG seront également dus en raison de la transmission des biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France.

Dans cette hypothèse, toutefois, la taxation ne joue que si celui qui reçoit a eu **son domicile fiscal en France pendant au moins six ans au cours des dix dernières années** précédant celle au cours de laquelle la transmission est effectuée ; précision faite que la période peut ne pas être continue.

Un exemple pour y voir plus clair

Un défunt était résident fiscal à Hong Kong. Il laisse deux héritiers : l'un résidant en France depuis 7 ans et l'autre à Singapour depuis 7 ans. La succession se compose, entre autres, de biens immobiliers situés en France et de biens immobiliers situés à Hong Kong.

En l'absence de convention fiscale venant éliminer les doubles impositions en matière de succession entre la France et Hong Kong, l'héritier résidant en France sera imposé sur l'intégralité du patrimoine mondial, tandis que l'héritier résidant à Hong Kong sera imposé uniquement sur les biens situés en France.

Il apparaît que l'article 750 ter 3 du CGI imposant les bénéficiaires aux DMTG en France peut, dans certaines situations, créer un déséquilibre financier entre les héritiers devant être pris en compte lors d'une planification successorale à l'échelle internationale.

Notion de biens situés en France

Les contours de la notion

Les biens situés en France s'entendent de ceux qui ont une **assiette matérielle en France métropolitaine** et dans les Départements d'Outre-Mer.

Il peut s'agir des immeubles détenus directement ou indirectement par le défunt ou le donateur. Pour ce qui est de la détention indirecte, celle-ci entre dans le champ des DMTG lorsque le défunt ou le donateur détient plus de 50% des parts ou actions interposées.

La notion de biens situés en France recouvre également les meubles corporels, fonds de commerce situés en France, les biens incorporels situés en France tels une créance sur un débiteur domicilié en France, des actions ou parts de sociétés étrangères non cotées en bourse et à prépondérance immobilière en France.

La société étrangère est considérée comme étant « à prépondérance immobilière » lorsque la valeur des immeubles et droits immobiliers situés en France représente plus de 50% de la valeur de l'actif social situé en France.

A titre d'exemple

Une société étrangère détient en France un immeuble de 1.000.000 d'euros et un immeuble de 600.000 euros en Allemagne ; elle est à prépondérance immobilière et l'assiette des DMTG sera de 1.000.000 euros / 1.600.000 euros, soit 62,5%.

Enfin, les biens situés en France s'entendent également des biens ou droits composant un *trust* ainsi qu'aux produits qui y sont capitalisés.

Conflit de qualification de biens

La qualification des biens relève du droit civil français des biens et peut donner, dans un contexte international, des conflits de qualification sur le plan fiscal.

Par exemple, les parts de sociétés civiles immobilières sont considérées en droit civil comme des biens meubles et seront taxées aux DMTG comme des biens immeubles. A l'inverse, les parts de *Time Share* sont qualifiées de biens meubles en France, alors qu'elles sont qualifiées en droit espagnol, belge, ou israélien de droits immobiliers.

Eu égard à l'étendue plus ou moins large du champ territorial des DMTG et des difficultés de qualification des biens, une double imposition entre les pays peut en résulter à la suite d'une transmission d'un même bien entre les mêmes personnes.



Le cas particulier des donations passées à l'étranger et le rapport fiscal des donations en succession

Dès lors que le droit fiscal français des successions est mis en œuvre, il est fait **rappel des donations antérieures de moins de 15 ans** aux fins de calcul des droits de succession. Le rappel fiscal des donations antérieures réalisées par le défunt porte sur toutes les donations, qu'elles soient manuelles ou non, réalisées en France ou à l'étranger.

Les transmissions patrimoniales dans un contexte international peuvent rapidement devenir complexes et onéreuses, tant pour les particuliers que les professionnels. Surtout, chaque Etat a son propre droit fiscal, ce qui implique parfois des doubles impositions pour une même libéralité ou succession. Un tel risque constitue alors nécessairement un frein.

Toutefois, dans un but d'harmonisation et d'incitation à la transmission internationale, la double imposition n'est pas une fatalité et peut être évitée. Certains droits internes et le droit conventionnel offrent une réponse à cette problématique, allégeant ainsi le poids de la fiscalité.

FOCUS

DONATION RÉALISÉE À L'ÉTRANGER ET CHANGEMENT DE RÉSIDENCE HABITUELLE DU DONATEUR

Dans un contexte international, la difficulté majeure porte sur le cas de la donation réalisée à l'étranger alors que ni le donateur ni le donataire n'est résident fiscal français mais qu'au jour du décès, le donateur résidait en France. L'installation en France peut avoir potentiellement pour conséquence d'imposer aux DMTG français la donation réalisée à l'étranger. Ainsi, lors d'une installation en France, il est vivement recommandé de révéler spontanément à l'administration française les dons manuels effectués à l'étranger au moment de leur réalisation afin que ces derniers puissent avoir date certaine.

II

L'ÉLIMINATION DES DOUBLES IMPOSITIONS

L'élimination des DMTG peut se réaliser à deux niveaux : en droit interne et en droit conventionnel.

DROIT INTERNE

En l'absence de convention fiscale, le droit français **prévoit son propre mécanisme d'élimination des doubles impositions**. Le dispositif du crédit d'impôt est prévu à l'article 784 A du CGI.

L'imputation n'est effectuée que dans le cadre d'une taxation à caractère mondial, sur « *les biens meubles et immeubles situés hors de France* » lorsque le défunt/donateur est domicilié en France^[9] et lorsque l'héritier/légataire/ donataire est domicilié en France et l'a été six ans au cours des dix années précédant le fait générateur^[10].

On en convient, **l'élimination des doubles impositions a le mérite d'exister !** Toutefois, elle ne supprime pas toutes les hypothèses de double imposition puisqu'elle ne concerne que les biens non situés en France selon la loi française. Ainsi, l'impôt étranger payé à raison de biens situés en France n'est pas imputable sur l'impôt en France. Par conséquent, une partie de la succession risque d'être taxée deux fois lorsque le droit fiscal étranger est compétent pour taxer l'intégralité de la succession dont les biens situés en France.

Par ailleurs, l'imputation de l'impôt étranger est limitée au montant de l'impôt français sur ce même bien. Ainsi, si l'impôt étranger est supérieur à l'impôt en France, la totalité de l'impôt étranger ne sera pas déduit ; la déduction s'effectuant uniquement à hauteur de l'impôt français. L'excédent d'impôt étranger n'est alors pas « restituable » par le fisc français.

Enfin, seuls les droits de mutation à titre gratuit acquittés lors du décès ou de la donation sont déduits en ce que le crédit d'impôt ne prend pas en compte les pénalités, amendes, intérêts de retard, droit de timbre et de publicité foncière.

Si le droit interne français empêche dans certains cas la double imposition, le droit conventionnel est également un outil non-négligeable. En effet, les Etats conviennent ensemble de la fiscalité applicable à toute transmission internationale dans le but précis d'éviter une double imposition.

LE CAS DES SUCCESSIONS FRANCO-SUISSES

L'utilisation du crédit d'impôt prévu à l'article 784 A peut notamment se retrouver dans le cadre des successions franco-suisse. En effet, la convention entre la République française et la Confédération suisse, évitant les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, a été dénoncée par l'Etat français par une note diplomatique du 17 juin 2014. Elle a cessé de produire ses effets pour tous les décès intervenus à compter du 1er janvier 2015.

Dans l'hypothèse où un défunt résident fiscal en France laisse un fils héritier et possède un bien immobilier en France et un bien immobilier dans le canton de Neuchâtel en Suisse, les droits de succession réglés dans le canton de Neuchâtel par le fils pourront être imputés sur la quote-part des droits français portant sur le bien situé en Suisse.

En pratique, il faudra alors remplir un formulaire spécial (Cerfa n° 2740) délivré par la recette des non-résidents valant demande d'imputation.

DROIT CONVENTIONNEL

Le droit conventionnel est plus intéressant que le droit interne français lorsqu'il s'agit d'éviter une double imposition. **Encore faut-il que les Etats se mettent d'accord à ce sujet...**

Ainsi, avant de s'intéresser à l'application même des conventions fiscales interétatiques ainsi qu'au mécanisme conventionnel d'élimination de l'impôt, il convient de déterminer quelles sont les conventions assurant l'absence de double imposition lorsqu'une transmission est effectuée dans un cadre international.

Les conventions concernées

La France a signé **trente-six** conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions en matière de successions. Seulement **sept** en matière de donations. Les donations^[11] transfrontalières sont ainsi plus souvent taxées que les successions internationales.

Etablies sur le modèle de l'OCDE datant de 1982, les conventions fiscales ont pour objet d'éliminer les doubles impositions.

En cas de conflit, les conventions définissent la notion de domicile des personnes et, sauf exception^[12] elles reconnaissent à l'Etat du domicile du défunt le droit d'imposer la totalité des successions. Elles répartissent le droit d'imposer entre l'Etat de la source et l'Etat de résidence et prévoient des dispositions pour éliminer les doubles impositions lorsque les deux Etats ont le droit d'imposer d'après leurs législations internes.

L'application des conventions

L'article 750 ter du CGI s'applique uniquement sous réserve de conventions internationales applicables^[13].

A la différence du droit interne français, les critères servant de détermination du domicile fiscal du contribuable **sont hiérarchisés et non alternatifs** permettant ainsi de mieux trancher la difficulté. Ainsi, en cas de conflit sur la notion de domicile fiscal et lorsque deux Etats revendiquent le domicile du contribuable, il est fait application des critères de manière successive. Si un premier critère n'est pas rempli, le second est analysé, et ainsi de suite.

Sauf exception contenue dans la convention fiscale entre la France et l'Allemagne datant du 12 octobre 2006, la fiscalité des transmissions est attachée au domicile du défunt ou du donateur. Les conventions bilatérales ne retiennent pas le critère de territorialité du domicile du bénéficiaire.

Par conséquent, par principe, les conventions bilatérales tendent à l'élimination de la fiscalité en France au titre de l'article 750 ter 3 du CGI sur les successions et donations dont un bénéficiaire (héritier, légataire ou donataire) est domicilié en France.

L'exemple de la convention fiscale franco-belge

Une personne domiciliée en Belgique décède en laissant un immeuble situé en France et des valeurs mobilières françaises. En application de la convention fiscale franco-belge du 20 janvier 1959, les valeurs mobilières sont exonérées en France. En revanche, l'immeuble français est imposable en France et l'impôt doit être calculé d'après le taux moyen qui serait applicable s'il était tenu compte de l'ensemble des biens que la législation française permettrait d'imposer^[14], soit au taux correspondant à l'impôt sur l'immeuble et les valeurs mobilières.

Toutefois, de nombreuses conventions fiscales donnent aux Etats le droit, pour le calcul de l'imposition des biens imposables, de tenir compte de l'ensemble des biens imposables selon leur législation interne.

[9] CGI, art. 750 ter 1°

[10] CGI, art. 750 ter 3°

[11] Allemagne, Autriche, Nouvelle-Calédonie, Saint-Pierre-et-Miquelon, Etats-Unis, Italie, et Suède.

[12] Convention FR-Allemagne du 12 octobre 2006

[13] Primauté des conventions internationales sur le droit interne, Art. 55 de la Constitution du 5 octobre 1958

[14] Article 10 de la Convention France-Belgique du 20 janvier 1959

A l'échelle de la France, l'application de ce mécanisme permet de prendre en compte les biens qui auraient été imposés en France si la convention n'avait pas retiré à la France le droit de les imposer, que le défunt ait été, ou non, domicilié en France.

En ce qui concerne les immeubles détenus indirectement, la majorité des conventions fiscales retient le principe de la prépondérance immobilière dans les sociétés imposant au lieu de situation l'immeuble détenu par une personne morale. C'est le cas par exemple de la convention signée avec les Etats-Unis^[15] ou bien encore le Royaume-Uni^[16]. Ainsi dans le cadre d'une acquisition immobilière faite au moyen d'une Société Civile Immobilière (SCI) française par un couple d'américains, la transmission de leurs parts sociales sera imposée en France quand bien même le titulaire des parts était domicilié aux Etats-Unis.

Seules les conventions signées avec la Belgique, l'Espagne, le Royaume du Bahreïn, les Emirats Arabes Unis et l'Arabie Saoudite ne retiennent pas la notion de prépondérance immobilière pour les SCI imposant ainsi les parts de société dans l'Etat de résidence du défunt. Ces conventions ont notamment un intérêt pour les personnes domiciliées dans des Etats ne connaissant pas les droits de succession dans leurs législations internes.

Le mécanisme conventionnel d'élimination de l'impôt de transmission

De manière conventionnelle, l'élimination de l'impôt sur les transmissions patrimoniales s'opère de deux façons : au moyen de l'exonération ou par le biais de l'imputation.

La méthode de l'exonération pose le principe selon lequel le patrimoine est imposé dans l'Etat dans lequel soit le donateur, soit le défunt a son domicile, ce qui exonère d'impôt les biens qui sont imposables dans l'autre Etat.

La méthode de l'exonération est accompagnée du taux effectif ce qui permet de maintenir la progressivité de l'impôt sur les biens imposés en France en tenant compte de l'ensemble des biens qui auraient été imposés en l'absence de convention.

La méthode de l'imputation s'opère au moyen **d'un crédit d'impôt** correspondant à l'impôt étranger dans la limite de l'impôt dû dans l'Etat du domicile. Là encore, il n'y a pas de remboursement de l'excédent de crédit d'impôt.

L'exemple le plus récent est celui de la convention avec les Etats-Unis : lorsque le défunt était domicilié en France au moment de son décès, on lui accorde une déduction d'un montant égal à l'impôt payé aux Etats-Unis au moment de la transmission des biens qui, à l'occasion du même événement, sont imposables aux Etats-Unis. ♦

Dans l'attente – un jour, peut-être – d'une harmonisation des règles de fiscalité en matière de successions en Europe, il convient d'analyser pour chaque cas l'approche fiscale sous l'angle national, d'une part, et lorsque cela est possible, sous l'angle conventionnel, d'autre part.

Chaque situation est différente, mais à chaque situation, sa solution.

[15] Article 5 de la Convention France - Etats-Unis du 24 novembre 1978
[16] Article 4 g) de la Convention France-Royaume-Uni du 21 juin 1963

