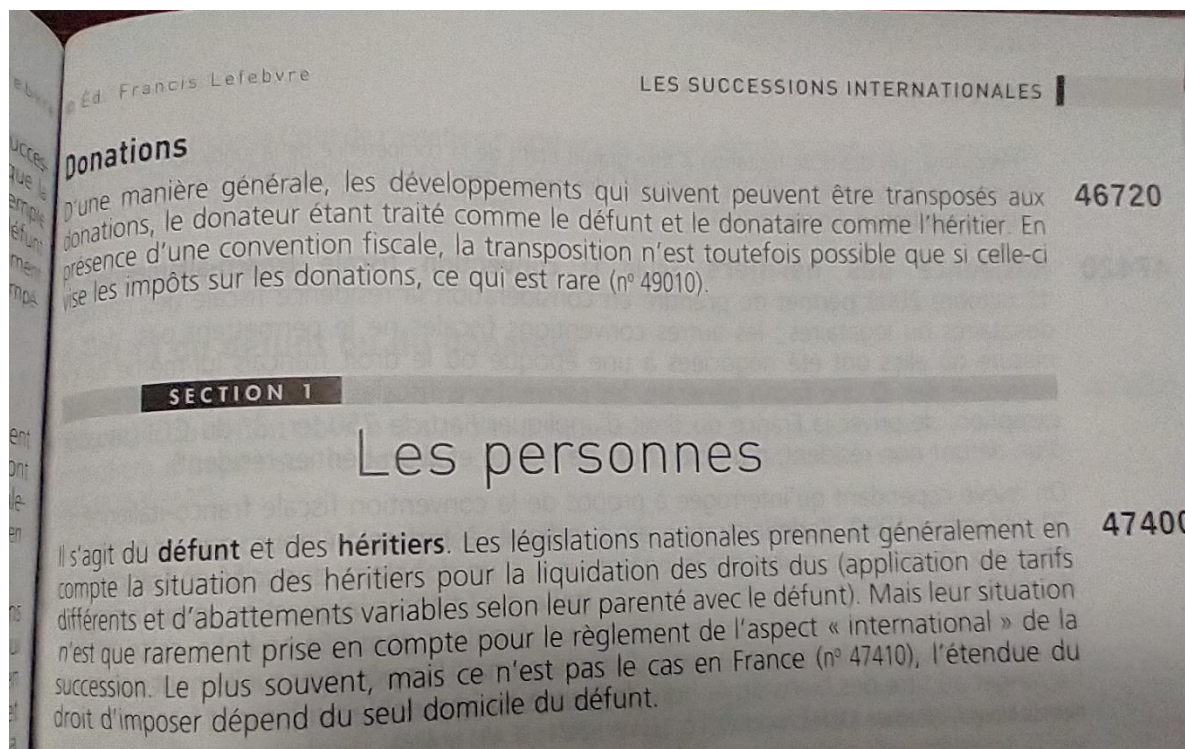


In allegato un estratto da l'edizione 2021 del Francis Lefebvre "Les impôts dans les affaires internationale" di Bruno GOUTHIER 15esima edizione.

Leggendo l'estratto, credo che il 750ter 3 comma, si applichi, senza esitazione, ogni qual volta non c'è una convenzione contro le doppie imposizioni relativamente a successioni/donazioni (non sono tantissime, credo solo nove per le donazioni e una quarantina per le successioni).

E' interessante la precisione dove si dice che, siccome i droits de mutation à titre gratuit sono di competenza della giurisdizione giudiziaria, il principio di sussidiarietà non si applica e le convenzioni fiscali in materia di successione/donazione devono essere considerate ad "applicazione diretta" (ovvero, se ho capito bene, per regolare un affare di successione internazionale coperto da una convenzione, si va direttamente a leggere la convenzione per capire cosa è imponibile dove, senza prima passare dalla lettura del diritto interno - come si fa invece nel caso delle convenzioni sulle doppie imposizioni in tema di imposte dirette).



Principe de territorialité

Les règles de territorialité applicables en France sont issues d'une loi du 29 décembre 1976 ; telles qu'elles ont été modifiées par la loi de finances pour 1999, elles conduisent à distinguer trois situations :

- défunt ou donateur résident de France : tous les biens sont imposables, qu'ils soient situés en France ou hors de France et quelle que soit la résidence des héritiers, donataires ou légataires (CGI art. 750 ter, 1°) ;
- défunt ou donateur non résident de France et héritiers, donataires ou légataires eux-mêmes non résidents de France : seuls les biens français sont imposables (CGI art. 750 ter, 2°) ;
- défunt ou donateur non résident de France et héritiers, donataires ou légataires résidents de France : tous les biens sont imposables, qu'ils soient situés en France ou hors de France, sauf lorsque les héritiers, donataires ou légataires n'ont pas été domiciliés en France pendant au moins six ans au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle ils reçoivent les biens (CGI art. 750 ter, 3° ; n° 47625) ; dans ce dernier cas, seuls les biens français sont imposables (à s'en tenir à la loi, les légataires ne bénéficient pas de la condition de durée de domiciliation mais il s'agit d'une omission sans conséquence ; n° 47625).

Précisions a. Avant la loi de finances pour 1999, si le défunt (ou le donateur) n'était pas domicilié en France, seuls les biens situés en France étaient imposables en France, indépendamment de la résidence des héritiers ou donataires ; les règles de territorialité avaient alors été modifiées afin de lutter « contre les délocalisations de personnes ou de patrimoines effectuées dans un but exclusivement fiscal » (il était possible auparavant à des personnes fortunées de transférer leur domicile fiscal hors de France et de procéder à des donations en franchise d'impôt de biens étrangers à leurs héritiers demeurés résidents de France).

territorialité au BOI-ENR-DMTG-10-10-30.

47410

Précisions a. Avant la loi de finances pour 1999, si le défunt (ou le donateur) n'était pas domicilié en France, seuls les biens situés en France étaient imposables en France, indépendamment de la résidence des héritiers ou donataires ; les règles de territorialité avaient alors été modifiées afin de lutter « contre les délocalisations de personnes ou de patrimoines effectuées dans un but exclusivement fiscal » (il était possible auparavant à des personnes fortunées de transférer leur domicile fiscal hors de France et de procéder à des donations en franchise d'impôt de biens étrangers à leurs héritiers demeurés résidents de France).

b. L'administration a commenté les règles de territorialité au BOI-ENR-DMTG-10-10-30.

c. Sur les règles de territorialité applicables en cas de transmission réalisée par l'intermédiaire d'un trust, voir n° 50700.

Incidences des conventions fiscales

Les principes posés par le droit interne français ne s'appliquent que « sous réserve » des conventions fiscales. Celles-ci, par référence au modèle proposé par l'OCDE en 1982 (successions et donations), reconnaissent en général à l'État du domicile du défunt le droit d'imposer la totalité de la succession à charge pour lui d'accorder un crédit d'impôt au titre de l'impôt perçu dans l'État de situation des biens.

De ce point de vue, elles permettent donc l'application des règles posées par le droit interne en présence d'un défunt ou d'un donateur résident de France ; de même, elles permettent le plus souvent à la France, sous réserve de particularités tenant notamment aux sociétés à prépondérance immobilière, d'imposer les mutations concernant des biens situés en France lorsque le défunt était non résident.

861

47415

Précisions Les droits de mutation à titre gratuit étant de la compétence de la juridiction judiciaire, le principe de subsidiarité n'est pas applicable ; les conventions fiscales doivent être considérées comme étant **d'application directe** (n° 10642).

47420 Résidence des héritiers Seule la **convention fiscale franco-allemande** du 12 octobre 2006 permet de prendre en considération la résidence fiscale des héritiers, donataires ou légataires ; les autres conventions fiscales ne le permettent pas, dans la mesure où elles ont été négociées à une époque où le droit français lui-même ne s'y intéressait pas. D'une façon générale, les conventions fiscales ont donc pour effet, sauf exception, de priver la France du droit d'appliquer l'article 750 ter, 3° du CGI (situation d'un défunt non résident, d'un bien hors de France et d'un héritier résident).

On relève cependant qu'interrogée à propos de la convention fiscale franco-italienne du 20 décembre 1990, l'administration avait indiqué, à tort selon nous, que, « conformément aux objectifs poursuivis par le législateur », si un donataire domicilié en France reçoit des biens meubles et immeubles situés en **Italie** qui (d'après la question, mais la réponse ne reprend pas ce point) lui sont donnés par un donateur domicilié en Italie, cette convention ne retire pas à la France le droit d'imposer, mais l'impôt éventuellement acquitté à l'étranger au titre des biens situés hors de France est imputable sur l'impôt français (ancienne réponse Morel-A-L'Huissier, JOAN 8 février 2011 p. 1261 n° 92034 : BF 4/11 n° 436).

intéressait pas. D'une façon générale, les conventions conclues ont pour effet, sauf exception, de priver la France du droit d'appliquer l'article 750 ter, 3° du CGI (situation d'un défunt non résident, d'un bien hors de France et d'un héritier résident).

On relève cependant qu'interrogée à propos de la convention fiscale franco-italienne du 20 décembre 1990, l'administration avait indiqué, à tort selon nous, que, « conformément aux objectifs poursuivis par le législateur », si un donataire domicilié en France reçoit des biens meubles et immeubles situés en **Italie** qui (d'après la question, mais la réponse ne reprend pas ce point) lui sont donnés par un donateur domicilié en Italie, cette convention ne retire pas à la France le droit d'imposer, mais l'impôt éventuellement acquitté à l'étranger au titre des biens situés hors de France est imputable sur l'impôt français (ancienne réponse Morel-A-L'Huissier, JOAN 8 février 2011 p. 1261 n° 92034 : BF 4/11 n° 436).

l'étranger au titre des biens situés hors de France est imputable sur l'impôt français (ancienne réponse Morel-A-L'Huissier, JOAN 8 février 2011 p. 1261 n° 92034 : BF 4/11 n° 436).

Cette réponse n'a toutefois pas été reprise au BOFiP ; la doctrine administrative actuellement applicable utilise, à propos de l'incidence des **conventions fiscales**, une formulation relativement ambiguë indiquant que, « sauf cas particulier » (sans précision), les conventions conclues par la France s'opposent à l'application des dispositions du troisième alinéa de l'article 750 ter du CGI car elles répartissent les droits d'imposer en fonction de l'État de la résidence fiscale du défunt (ou du donateur) et du lieu de situation des biens faisant partie de la succession (ou de la donation) sans prendre en compte la situation des héritiers ou légataires (ou donataires). Ces conventions ont donc pour effet de priver la France du droit d'imposer les biens légués ou donnés par un défunt ou un donateur non résident à un bénéficiaire résident de France, s'ils sont situés hors de France (dans l'autre État partie à la convention ou dans un État tiers) ou bien non imposables en application de la convention (BOI-ENR-DMTG-10-10-30 n° 420 ; une ancienne instruction du 26 avril 1999, aujourd'hui abrogée, indiquait, plus clairement, que toutes les conventions en vigueur à l'époque empêchaient l'application sur ce point du droit interne). À notre avis, le « cas particulier » dont il s'agit dans la doctrine administrative ne peut être que celui de conventions fiscales explicites, telle que la convention franco-allemande.

Précisions L'article 11 de la convention **franco-allemande** du 12 octobre 2005...

notre avis, le « cas particulier » dont il s'agit peut être
que celui de conventions fiscales explicites, telle que la convention franco-allemande.

Précisions L'article 11 de la convention **franco-allemande** du 12 octobre 2006 prévoit que, nonobstant les dispositions de l'article 9 (qui pose le principe de l'imposition exclusive dans l'État de résidence pour les biens non situés dans l'autre État), lorsqu'un héritier, légataire ou donataire était domicilié en France au moment du décès du défunt ou au moment de la donation, la France peut imposer tous les biens reçus par cette personne ; il ajoute que, conformément aux dispositions de la législation française concernant l'imputation de l'impôt étranger, la France impute sur l'impôt calculé selon sa législation l'impôt payé en Allemagne sur tous les biens autres que ceux qui, conformément aux dispositions des articles 5, 6, 7 et 8, sont imposables en France.

En pratique, les règles de territorialité qui prennent en compte le **domicile des bénéficiaires** sont donc susceptibles de jouer moins souvent en cas de succession qu'un cas de donation, compte tenu du petit nombre de conventions fiscales conclues en cette matière (neuf seulement).

En toute hypothèse, qu'il s'agisse de l'application du seul droit interne français ou des conventions fiscales, la détermination de la résidence des personnes, défunt (donateur) et/ou héritiers (donataires), est toujours un préalable à l'appréciation des conséquences fiscales de la mutation à titre gratuit.