

DOSSIER ALLEMAGNE

Dossier d'information thématique juridique et fiscale allemande

LAINÉ & C^{ie} est un cabinet d'avocats franco-allemand implanté à Berlin dont la vocation est le conseil juridique et fiscal aux entreprises françaises sur le marché allemand

La convention fiscale de non double imposition du 12.10.2006 entrée en vigueur en avril 2009

1. Domaine d'application de la convention	2
a) Les impôts visés	2
b) La définition du domicile fiscal	2
c) Clause de mobilité internationale	2
2. Imposition des biens immobiliers : lieu de situation	3
3. Imposition des biens mobiliers corporels : lieu de situation	3
4. Bateaux, aéronefs et navires : lieu du siège de direction de l'entreprise qui les exploite	4
5. Autres biens : État du domicile	4
6. Comment est évitée la double imposition	4
a) Principe	4
b) Cas particulier des héritiers et donataires résident dans l'autre pays	4
7. Exemples pratiques	5
8. Non discrimination, procédure amiable	5
9. Échange de renseignements, assistance au recouvrement	6

Les successions et donations franco-allemandes ont certainement augmenté en nombre et en volume ces dernières années, non seulement en raison de l'intensité croissante des relations économiques franco-allemandes, de la libre circulation des personnes et des biens entre les deux pays mais également en raison du vieillissement de la population et des incitations existantes dans les deux pays à transmettre son patrimoine de son vivant.

Après des décennies d'absence de réglementation fiscale bilatérale en cette matière destinée à éviter les doubles impositions (sauf pour le Land de Sarre dont on sait qu'il avait déjà une convention avec la France), nous ne pouvons que saluer l'entrée en vigueur en cette matière, en avril 2009, de la convention franco-allemande du 12 octobre 2006.

Il résulte des législations nationales française et allemande qu'un cas de double imposition surgit dans de nombreuses situations, par exemple lorsque le donateur est résident dans l'un des deux pays et le donataire dans l'autre. La convention fiscale du 12.10.2006 a pour objet d'éliminer totalement ces cas de double imposition. Elle se compose de 20 articles et d'un protocole qui en fait partie intégrante et dont les principales dispositions sont présentées ci-après.



1. Domaine d'application de la convention

a) Les impôts visés

Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont, en France, les droits de mutation à titre gratuit et, en Allemagne, l'impôt sur les successions et donations (Article 2).

b) La définition du domicile fiscal

Lorsque, en application du droit interne de chaque pays, une personne a son domicile fiscal dans chaque pays, la convention va trancher pour l'un ou l'autre pays sur la base de plusieurs critères, de sorte que, pour la Convention, une personne ne peut avoir son domicile fiscal que dans un pays (Article 4).

Le premier critère est celui du **foyer d'habitation permanent**. Le second critère est la recherche du pays dans lequel la personne a ses liens personnels et économiques les plus étroits (le **centre des intérêts vitaux**). Le troisième critère de rattachement est le lieu où la personne **séjourne de façon habituelle**. Le quatrième est le critère de la **nationalité** et enfin le cinquième est le recours aux autorités compétentes qui trancheront d'un **commun accord** (article 4 de la Convention).

En France, l'autorité compétente est le ministre chargé du budget. En Allemagne, l'autorité compétente est le ministre fédéral des finances (Article 3).

c) Clause de mobilité internationale

Une personne physique qui, au moment de son décès ou au moment où elle a effectué la donation, possédait la nationalité d'un État contractant sans posséder la nationalité de l'autre État et qui, en vertu des dispositions internes de chaque État, était domiciliée dans les deux États contractants, est considérée comme domiciliée seulement dans le premier État si elle avait **l'intention manifeste** de ne pas conserver indéfiniment son domicile dans l'autre État et si elle avait été domiciliée dans cet autre État au total **moins de cinq années** au cours des 7 années précédant le moment du décès ou de la donation (Article 4).

Cette clause est moins large qu'elle ne le fait penser. Ainsi, lorsqu'un jeune Français s'expatrie avec sa famille en Allemagne pour une période de 3 ans par exemple et y décède au bout d'un an, il ne pourra pas être considéré comme domicilié seulement en France puisqu'il n'y aura plus de domicile fiscal. Pour pouvoir être considéré comme étant domicilié en France, encore faut-il qu'il y conserve une résidence fiscale au sens du droit français.

Notons aussi qu'une personne de nationalité allemande qui, au moment du décès ou de la donation, séjournait hors d'Allemagne depuis 5 ans au plus sans avoir de foyer d'habitation en Allemagne est considérée comme domiciliée en Allemagne au sens de la législation interne allemande (Protocole, n°2).

2. Imposition des biens immobiliers : lieu de situation

Les biens immobiliers qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un État et qui sont situés dans l'autre État sont imposables dans ce dernier (Article 5). Autrement dit, lorsqu'un résident français a un immeuble en Allemagne, celui-ci est imposable en Allemagne. Peu importe que l'immeuble soit affecté à un établissement stable.

Les actions et parts de sociétés dont l'actif est constitué pour plus de la moitié (directement ou indirectement) d'immeubles situés dans un État contractant ou de droits portant sur de tels biens suivent le régime des immeubles et sont imposés dans l'État de situation de l'immeuble.

L'État de résidence conserve en principe le droit d'imposer mais nous verrons que la double imposition est évitée par l'imputation.

3. Imposition des biens mobiliers corporels : lieu de situation

Les biens mobiliers corporels qui font partie de la succession ou de la donation d'une personne domiciliée dans un État contractant et qui sont situés dans l'autre État sont imposables dans l'autre État (article 8). Ce sera par exemple le cas d'une œuvre d'art.

Toutefois, le numéraire, les créances de toute nature, les actions et parts de sociétés ne sont pas considérés comme des biens mobiliers corporels et suivent le régime de l'Article 9 relatif aux autres biens (Protocole).

Lorsque les biens mobiliers font partie d'un **établissement stable** d'une entreprise qui fait partie de la succession ou d'une donation d'une personne et que cet établissement est situé dans l'autre État que celui du domicile de la personne, ces biens sont imposables dans l'État de situation de l'établissement stable, même s'ils sont situés dans l'autre État.

Ainsi, lorsqu'une personne domiciliée en France décède en laissant un établissement stable en Allemagne, les biens mobiliers qui font partie de cet établissement sont imposables en Allemagne, même s'ils sont situés en France. Dans ce cas de figure, le numéraire, créances, actions et parts rattachables à cet établissement sont imposables aussi en Allemagne.

La notion d'établissement stable, précisée à l'Article 6, est celle prévue dans la Convention de 1959.



4. Bateaux, aéronefs et navires : lieu du siège de direction de l'entreprise qui les exploite

Les bateaux servant à la navigation intérieure, les aéronefs et navires **exploités en trafic international**, exploités par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant ainsi que les biens mobiliers affectés à leur exploitation, qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans l'autre État sont imposables dans le premier État.

Ainsi, en imaginant qu'un exploitant d'avions de tourisme est domicilié en Allemagne mais que son entreprise est exploitée à partir de la France, les avions seront imposables en France.

En revanche, les **bateaux de plaisance** ne relèvent pas de ces dispositions. Ils suivent le régime des biens mobiliers corporels puisqu'ils ne sont pas considérés comme des immeubles, conformément à l'Article 5. Ce sont donc des biens mobiliers corporels imposés en principe dans le pays où ils se trouvent (durablement ; voir ci-après).

5. Autres biens : État du domicile

Les biens, quelle qu'en soit la situation, qui ne sont pas visés ailleurs dans la Convention ne sont imposables que dans l'État du domicile de la personne. Le numéraire, les créances de toute nature, les actions et parts de sociétés sont soumis à ce régime (Protocole).

Lorsqu'un bien mobilier corporel au sens de l'Article 8 se trouve, au moment du décès d'une personne, dans l'autre État que celui de son domicile, sans avoir vocation à y demeurer **durablement** (cas d'un bateau de plaisance qui a fait escale dans un port de l'autre pays), seul l'Article 9 (autres biens) lui est applicable. Il ne peut donc être imposé que dans l'État du **domicile**.

6. Comment est évitée la double imposition

a) Principe

La double imposition est évitée ou atténuée par la procédure de **l'imputation**. Cela signifie que les biens imposables dans un État en application de la convention sont aussi imposables dans l'autre État, sauf s'ils ne sont imposables que dans le premier État (cas des « autres biens »).

L'État de résidence impose l'ensemble de la succession ou de la donation conformément à sa législation interne, sauf pour les « autres biens » dont l'imposition ne lui est pas accordée par la convention. L'impôt dû dans l'autre État pour les biens qui y sont imposables en application de la convention vient s'imputer sur l'impôt dû dans l'État de résidence (Article 11).

L'impôt dû sur les biens qui sont imposables dans un État qui n'est pas l'État de résidence est calculé au taux correspondant à la totalité des biens imposables selon la législation interne de ce pays (Article 11).

b) Cas particulier des héritiers et donataires résident dans l'autre pays

Nonobstant les dispositions de l'Article 9 relatif aux autres biens, lorsqu'un héritier, légataire ou donataire était domicilié dans un État au moment du décès ou de la donation, cet État peut imposer tous les biens reçus par cette personne. Conformément aux dispositions de sa législation relative à l'imputation de l'impôt étranger, il impute sur l'impôt calculé selon sa législation l'impôt payé dans l'autre État sur tous les biens autres que ceux qui, conformément aux dispositions des articles 5 à 8, sont imposables chez lui (Article 11).

7. Exemples pratiques

- (1) Une personne domiciliée en France décède et laisse un immeuble en Allemagne. Cet immeuble est en fait imposé dans les deux pays. La double imposition est évitée par la France qui accorde une déduction correspondant à l'impôt allemand dans la limite de la quote-part de l'impôt français.
- (2) Une personne domiciliée en France fait une donation d'un compte d'épargne ouvert en Allemagne à un résident d'Allemagne. Il s'agit d'un « autre bien » qui n'est normalement imposable qu'en France. Comme toutefois le donataire est résident d'Allemagne, l'Allemagne peut imposer le bien mais elle va devoir imputer l'impôt français sur l'impôt allemand.
- (3) Même cas que (2) mais la personne domiciliée en France fait une donation d'une œuvre d'art située en Allemagne à un résident d'Allemagne. Il s'agit d'un bien meuble corporel qui est en toute hypothèse imposable dans le pays de situation. C'est la France ici qui accordera l'imputation.
- (4) Un entrepreneur individuel réside en France et exploite une entreprise en Allemagne ayant la qualification d'établissement stable. Y sont rattachés des biens meubles et immeubles, dont certains peuvent être situés en France. Les biens mobiliers rattachés à l'établissement stable allemand sont imposables en Allemagne. Par contre, les biens immobiliers rattachés à l'établissement stable allemand mais se trouvant en France sont imposables en France. Les immeubles situés en Allemagne sont imposables en Allemagne. La France, pays de résidence, impose l'ensemble des biens mais accordera une imputation d'impôt du montant des impôts payés en Allemagne dans la limite de l'impôt français. Elle n'accorde pas d'imputation pour les biens immobiliers situés en France, même s'ils sont rattachables à un établissement stable situé en Allemagne.

8. Non discrimination, procédure amiable

L'Article 12 de la Convention renvoie à la Convention de 1959 pour la clause de non discrimination.

L'Article 13 institue une **procédure amiable** applicable lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant entraînent pour elle une imposition non-conforme à la Convention. Cette personne peut en effet soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou l'autre pays, dans la limite de **3 années**. Cette autorité doit alors s'efforcer de résoudre le cas soit seule, soit avec l'autorité de l'autre État par voie **d'accord amiable**. Si ces autorités ne parviennent pas à un accord dans un **délai de 24 mois**, elles peuvent convenir de recourir à une **commission d'arbitrage** selon la procédure visée à l'Article 14.



9. Échange de renseignements, assistance au recouvrement

La convention contient une clause d'échange de renseignements (Article 15) qui n'est pas restreinte au champ d'application de la convention. Elle contient d'autre part une clause d'assistance au recouvrement des créances fiscales (Article 16).

La succession, c'est la transmission du patrimoine de générations en générations. Dans les prochains temps on attend en Allemagne une transmission de valeurs de biens successoraux à une somme d'environ 1 billion d'Euros. De plus, malgré un déclin des « anciennes valeurs » dans les sociétés industrielles comme l'Allemagne, la succession reste principalement basée sur les principes de la famille et du mariage, d'où l'existence d'une

certaine connexion entre le droit des successions et les régimes matrimoniaux.

Considérant que la plupart des ressortissants allemands et français ont des biens mobiliers et immobiliers dans les deux pays, il se pose plus que jamais dans l'avenir la question comment se déroule en principe un héritage en Allemagne (Chapitre I) et quels sont les points à respecter dans une succession franco-allemande (Chapitre II). Finalement des aspects fiscaux ne sont pas à négliger en cette matière (Chapitre III).

Une convention entre la France et l'Allemagne destinée à éviter les doubles impositions en droits de succession et en droits de donation rentrera en vigueur dans les prochains temps.



LAINÉ & C^{ie} est membre du Groupe MONASSIER Patrimoine et Entreprise, 1er réseau notarial présent en France, et du GIPE, réseau international de notaires, avocats et fiscalistes.

Avertissement légal

Ce dossier diffuse des informations juridiques et fiscales à caractère général destinées à aider les entreprises françaises et francophones sur le marché allemand. Nous nous efforçons de présenter des informations correctes et corrigerons, le cas échéant, les éventuelles erreurs qui pourraient nous être signalées. Toutefois, les informations contenues dans ce dossier ne constituent en aucune manière un conseil personnalisé susceptible d'engager, de quelque manière que ce soit, la responsabilité de l'auteur.

Titularité des droits

Ce dossier d'information est la propriété du Cabinet LAINÉ & C^{ie}. Toute reproduction et/ou diffusion, en tout ou partie, par quelque moyen que ce soit est interdite sans autorisation préalable. Toute infraction constitue un acte de contrefaçon engageant les responsabilités civile et pénale de son auteur.

Abonnement

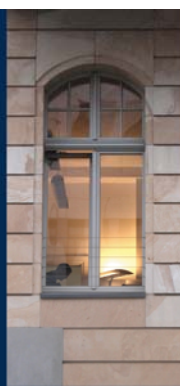
Ce dossier est gratuit et peut être obtenu par courrier électronique sur simple demande adressée à bouet@avolegal.de.

Directeur de la publication

Hugues LAINÉ

Aspects fiscaux des successions franco-allemandes
Dossier à jour au 15.08.2009

LAINÉ & C^{ie}
AVOCATS • RECHTSANWÄLTE



Knesebeckstrasse 33 | D-10623 Berlin
Tel.: + 49 (0) 30 88 92 74 30
Fax: + 49 (0) 30 88 92 74 40
E-mail: bouet@avolegal.de
Internet: www.avolegal.de