

FICHES PRATIQUES

# Fiscalité internationale des successions et donations : droit commun et conventions



CONSEIL SUPÉRIEUR  
DU NOTARIAT

INSTITUT  
D'ÉTUDES  
JURIDIQUES



Septembre 2024



Ce travail fait suite aux travaux de la commission Europe et International du CSN effectués durant le mandat 2020-2022 que nous souhaitons remercier.

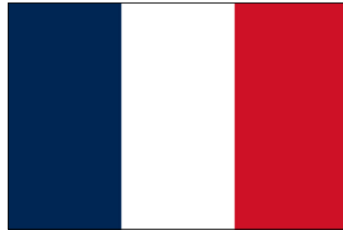
# SOMMAIRE

<b>Droit fiscal interne</b>	<b>8</b>
<b>I. Comment taxer une succession internationale à défaut de convention ?</b>	<b>9</b>
<b>II. Évaluation des biens transmis</b>	<b>10</b>
<b>III. Imputation du passif</b>	<b>11</b>
<b>IV. Abattements et barème</b>	<b>11</b>
<b>V. Qu'en est-il de la double imposition ?</b>	<b>11</b>
<b>VI. Le cours de change à retenir pour les droits payés à l'étranger en devise étrangère</b>	<b>12</b>
<b>VII. Le dépôt de la déclaration de succession</b>	<b>13</b>
<b>VIII. Les mesures destinées à garantir le paiement des droits</b>	<b>13</b>
<b>IX. Rappel concernant les dons manuels dans les transmissions internationales</b>	<b>14</b>
<b>Comment raisonner en présence d'une convention internationale ?</b>	<b>15</b>
<b>I. Pourquoi des conventions bilatérales ?</b>	<b>15</b>
<b>II. Structure des conventions bilatérales</b>	<b>16</b>
<b>A. Premier temps : vérifier l'applicabilité de la convention</b>	<b>16</b>
<b>B. Deuxième temps : déterminer la matière imposable</b>	<b>18</b>
<b>C. Troisième temps : éliminer la double imposition</b>	<b>18</b>
<b>France – Algérie</b>	<b>20</b>
<b>I. Champ d'application de la Convention</b>	<b>21</b>
<b>A. Champ d'application temporel</b>	<b>21</b>
<b>B. Champ d'application matériel</b>	<b>21</b>
<b>C. Champ d'application territorial</b>	<b>21</b>
<b>D. Notion de domicile</b>	<b>22</b>
<b>II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?</b>	<b>22</b>
<b>A. Biens immobiliers et actions, parts ou autres droits dans une société à prépondérance immobilière</b>	<b>22</b>
<b>B. Biens mobiliers compris dans l'actif d'un établissement stable ou rattachés à une base fixe</b>	<b>23</b>
<b>C. Autres biens mobiliers</b>	<b>23</b>
<b>D. Autres biens</b>	<b>24</b>
<b>III. Comment élimine-t-on la double imposition ?</b>	<b>25</b>
<b>A. Défunt résident de France</b>	<b>25</b>
<b>B. Défunt non-résident de France</b>	<b>25</b>
<b>France – Allemagne</b>	<b>28</b>
<b>I. Champ d'application de la Convention</b>	<b>29</b>
<b>A. Champ d'application temporel</b>	<b>29</b>
<b>B. Champ d'application matériel</b>	<b>29</b>
<b>C. Champ d'application territorial</b>	<b>29</b>
<b>D. Notion de domicile</b>	<b>29</b>
<b>II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?</b>	<b>30</b>

<b>III. Comment élimine-t-on la double imposition ?</b>	<b>31</b>
<b>France – Belgique</b>	<b>36</b>
<b>I. Champ d’application de la Convention</b>	<b>37</b>
<b>A. Champ d’application temporel</b>	<b>37</b>
<b>B. Champ d’application matériel</b>	<b>37</b>
<b>C. Champ d’application territorial</b>	<b>37</b>
<b>D. Notion de domicile</b>	<b>38</b>
<b>II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d’imposer en fonction de chaque type de bien ?</b>	<b>38</b>
<b>III. Comment élimine-t-on la double imposition ?</b>	<b>40</b>
<b>A. Méthode de l’exonération avec progressivité (système du « taux effectif »)</b>	<b>40</b>
<b>B. Méthode de l’imputation et du crédit d’impôt</b>	<b>40</b>
<b>France – Canada</b>	<b>42</b>
<b>I. Absence de convention fiscale en matière de succession entre la France et le Canada</b>	<b>43</b>
<b>II. Comment les biens successoraux sont-ils imposés ?</b>	<b>43</b>
<b>III. Existe-t-il un risque de double imposition ?</b>	<b>43</b>
<b>IV. Comment élimine-t-on la double imposition ?</b>	<b>44</b>
<b>France – Émirats arabes unis</b>	<b>46</b>
<b>I. Champ d’application de la convention</b>	<b>47</b>
<b>A. Champ d’application temporel</b>	<b>47</b>
<b>B. Champ d’application matériel</b>	<b>47</b>
<b>C. Champ d’application territorial</b>	<b>47</b>
<b>II. Notion de résidence</b>	<b>47</b>
<b>III. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d’imposer en fonction de chaque type de bien ?</b>	<b>48</b>
<b>IV. Comment élimine-t-on la double imposition ?</b>	<b>49</b>
<b>France – Espagne</b>	<b>52</b>
<b>I. Champ d’application de la Convention</b>	<b>53</b>
<b>A. Champ d’application temporel</b>	<b>53</b>
<b>B. Champ d’application matériel</b>	<b>53</b>
<b>C. Champ d’application territorial</b>	<b>53</b>
<b>D. Notion de domicile</b>	<b>54</b>
<b>II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d’imposer en fonction de chaque type de bien ?</b>	<b>54</b>
<b>III. Comment élimine-t-on la double imposition ?</b>	<b>56</b>
<b>France – États-Unis</b>	<b>62</b>
<b>I. Champ d’application de la Convention</b>	<b>63</b>
<b>A. Champ d’application temporel</b>	<b>63</b>
<b>B. Champ d’application matériel</b>	<b>63</b>
<b>C. Champ d’application territorial</b>	<b>63</b>
<b>D. Notion de domicile</b>	<b>64</b>

II.	Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?	65
III.	Comment élimine-t-on la double imposition ?	66
<b>France – Italie</b>		<b>68</b>
I.	<b>Champ d'application de la Convention</b>	<b>69</b>
	A. Champ d'application temporel	69
	B. Champ d'application matériel	69
	C. Champ d'application territorial	69
	D. Notion de domicile	69
II.	Comment la convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?	70
III.	Comment élimine-t-on la double imposition ?	71
<b>France – Monaco</b>		<b>76</b>
I.	<b>Champ d'application de la Convention</b>	<b>77</b>
	A. Champ d'application temporel	77
	B. Champ d'application matériel	77
	C. Champ d'application territorial	77
	D. Notion de domicile	78
II.	Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?	78
III.	Comment élimine-t-on la double imposition ?	80
<b>France – Royaume-Uni</b>		<b>82</b>
I.	<b>Champ d'application de la Convention</b>	<b>83</b>
	A. Champ d'application temporel	83
	B. Champ d'application matériel	83
	C. Champ d'application territorial	83
	D. Notion de domicile	83
II.	Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?	86
III.	Comment élimine-t-on la double imposition ?	88
<b>France – Tunisie</b>		<b>92</b>
I.	<b>Champ d'application de la Convention</b>	<b>93</b>
	A. Champ d'application temporel	93
	B. Champ d'application matériel	93
	C. Champ d'application territorial	93
	D. Notion de domicile	94
II.	Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?	94
III.	Comment élimine-t-on la double imposition ?	96





## **Droit fiscal interne**

(Droits de mutation à titre gratuit)





**Rappel :** Le traitement fiscal des successions et des donations internationales dépend de l'existence ou non d'une convention fiscale visant à éliminer les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions et, le cas échéant, des dispositions de cette dernière. En l'absence de convention, il convient de faire application des règles de droit interne.

## I. Comment taxer une succession internationale à défaut de convention ?

L'article 750 *ter* du CGI fixe les règles fiscales applicables à défaut de convention internationale, en fonction **du domicile<sup>1</sup> (voir les critères alternatifs de l'article 4 B du CGI)** du défunt ou du donateur, celui du donataire ou des héritiers, et en fonction du **lieu de situation des biens (l'article 750 *ter* du CGI indique les biens qui doivent être considérés comme étant situés en France)**.

Si le défunt ou le donateur est domicilié en France, tous les biens transmis sont imposables en France, qu'ils soient situés en France ou hors de France et que les héritiers donataires ou légataires soient domiciliés fiscalement en France ou pas (CGI, article 750 *ter*, 1<sup>o</sup>). Dans ce cas, le montant des droits de mutation acquittés hors de France sera déductible de l'impôt dû en France.

### **Biens situés en France et biens situés hors de France**

Pour l'application de l'article 750 *ter* du CGI, tout immeuble ou droit immobilier est réputé possédé indirectement lorsqu'il appartient à des personnes morales ou des organismes dont le donateur ou le défunt, seul ou conjointement avec son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et sœurs, détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participations, au sens de l'article 990 D du CGI, quel que soit le nombre de personnes morales ou d'organismes interposés. En revanche, les immeubles situés sur le territoire français et affectés par une personne morale, un organisme ou une société à sa propre exploitation industrielle, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en considération.

La valeur des immeubles ou droits immobiliers possédés indirectement est déterminée par la proportion de la valeur de ces biens ou des actions, parts ou droits représentatifs de tels biens dans l'actif total des organismes ou personnes morales dont le donateur ou le défunt détenait directement les actions, parts ou droits (CGI, article 750 *ter*, 2<sup>o</sup>, al. 2).

Par ailleurs, sont considérées comme françaises les créances sur un débiteur qui est établi en France ou qui y a son domicile fiscal, ainsi que les valeurs mobilières émises par l'État français, une personne morale de droit public française ou une société qui a en France son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective, et ce quelle que soit la composition de son actif (CGI, article 750 *ter*, 2<sup>o</sup>, al. 3).

Sont également considérées comme françaises les actions et parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France et dont l'actif est principalement

<sup>1</sup> Apprécié au jour du fait générateur de l'impôt, soit le jour du décès en matière de droits de succession.

constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société (CGI, article 750 ter, 2°, al. 4). Pour la mise en œuvre de ce texte encore, les immeubles situés sur le territoire français et affectés par une personne morale, un organisme ou une société à sa propre exploitation industrielle, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en considération.

Cette notion de « société à prépondérance immobilière » appelle une précision importante. Selon la lettre de l'article 750 ter, 2°, une société serait à prépondérance immobilière si les immeubles situés en France représentent plus de la moitié de l'actif total de la société. En réalité, pour déterminer si une personne morale étrangère est à prépondérance immobilière, il convient de comparer à la valeur totale de l'actif situé en France, la valeur des immeubles et droits réels immobiliers appartenant à la société et situés en France (autres que les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale).

À retenir :

Si la valeur des immeubles et droits immobiliers situés en France représente plus de 50 % de la valeur de l'actif social situé en France, la société est à prépondérance immobilière.

Si le défunt ou le donateur n'est pas domicilié en France :

- si l'héritier ou le donataire n'est pas non plus domicilié en France, seuls les biens situés en France sont soumis à l'impôt de mutation en France (CGI, article 750 ter, 2°). Dans ce cas, il n'est pas possible d'imputer l'impôt payé à l'étranger sur l'impôt dû en France.
- si l'héritier, le donataire ou le légataire a été domicilié en France pendant au moins 6 années au cours des 10 dernières années précédant la transmission, tous les biens transmis situés en France ou à l'étranger sont soumis à l'impôt de mutation en France (CGI, article 750 ter, 3°). Dans ce cas, le montant des droits de mutation acquittés hors de France sera déductible de l'impôt dû en France.

**Remarque :** la période de 6 ans dans les 10 années précédant le fait générateur de l'impôt peut ne pas être continue.

## II. Évaluation des biens transmis

Les biens français ou étrangers transmis dans le cadre d'une succession internationale devront être évalués selon les règles françaises, dans la mesure où elles peuvent s'appliquer compte tenu de la situation des biens :

- l'évaluation des immeubles situés à l'étranger est faite à leur valeur vénale réelle à la date du décès d'après la déclaration détaillée et estimative des parties (abstraction faite toutefois des dispositions de l'article 761 du CGI) ;
- l'évaluation des biens mobiliers situés à l'étranger résulte, en principe, de la déclaration détaillée et estimative des parties, à moins que ces dernières ne puissent invoquer les dispositions d'un contrat d'assurance répondant aux prescriptions du II de l'article 764 du CGI (contrats d'assurances relatifs aux bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection).

S'il est procédé à un inventaire en France, les héritiers doivent évaluer les meubles meublants situés à l'étranger d'après une déclaration détaillée et estimative. Néanmoins, il est recommandé, lorsque cela est possible, de faire procéder à la prise des meubles meublants étrangers par l'autorité territoriale compétente dans les formes et conditions prescrites par sa législation et d'intégrer cette prise du mobilier dans l'inventaire dressé en France.

À défaut d'inventaire, le forfait de 5 % applicable aux meubles meublants est déterminé compte tenu de l'ensemble des biens imposables en France d'après la législation interne (CGI, article 750 ter).

**Remarque** : le forfait de 5 % n'est pas applicable à la succession d'un étranger qui n'avait en France ni domicile ni résidence<sup>2</sup>.

### III. Imputation du passif

Les dettes contractées à l'étranger sont déduites dans les mêmes conditions et sous les mêmes justifications que celles contractées en France (CGI, article 768). Lorsque le défunt est domicilié hors de France et que seuls les biens français sont imposables, seul le passif grevant ces biens est admis en déduction<sup>3</sup>.

### IV. Abattements et barème

Lorsque les biens appartenant au défunt sont imposables en France, la part nette recueillie par chaque ayant droit sera liquidée après application d'un ou plusieurs abattements, selon des droits proportionnels ou progressifs déterminés selon le degré de parenté entre le défunt et chaque héritier.

Les abattements personnels, constituant un élément du tarif, s'appliquent quelle que soit la nationalité du défunt ou des héritiers.

### V. Qu'en est-il de la double imposition ?

Dans l'État de domiciliation du non-résident français ou étranger, il peut exister le même type de règles. Ce mécanisme peut donc engendrer des problèmes de double imposition : une même opération peut se voir taxée dans deux pays, par exemple dans le pays de résidence du défunt à l'étranger et dans le pays de résidence de ses enfants en France.

En outre, la nature des biens transmis peut différer d'un État à l'autre. Ainsi, certains biens sont considérés en France comme des immeubles alors que, dans d'autres pays, il s'agit de biens mobiliers. Là encore, des risques de double imposition peuvent exister.

L'article 784 du CGI prévoit un système permettant d'éviter, dans certains cas, la double imposition. En effet, lorsque le donateur ou le défunt est domicilié en France (CGI, article 750 *ter*, 1<sup>o</sup>), ou lorsque le donataire ou l'héritier est domicilié en France (CGI, article 750 *ter*, 3<sup>o</sup>), le montant des droits acquittés hors de France sur les biens situés hors de France est **imputé sur le montant des droits fiscaux dus en France**.

**L'imputation n'est pas parfaite car limitée aux droits de succession acquittés à l'étranger, sur les biens meubles et immeubles situés à l'étranger. Aussi, l'impôt acquitté à l'étranger n'est pas imputable sur l'impôt français afférent aux autres biens et n'est en aucun cas restituable. L'imputation est doublement limitée.**

---

<sup>2</sup> Rép. Bizet : AN 3 octobre 1979 p. 7699 n° 18041 (réponse non reprise dans le BOFIP).

<sup>3</sup> BOI-ENR-DMTG-10-40-20-40, 12 sept.2012 § 40.

### Exemple 1

Un défunt, veuf laissant un enfant, domicilié en France ; actif mondial taxable (CGI, article 750 *ter*, 1°) = valeurs mobilières françaises pour 300 000 € + villa en Grèce 400 000 € soit :

Actif brut : 700 000 € - 100 000 € (abattement enfant) → Impôt français 122 962 €

Imposition en Grèce sur les biens situés en Grèce → 400 000 € x 5 % = 20 000 €

→ Double imposition et imputation de 20 000 € sur 122 962 €, soit dû en France **102 962 €**.

**Nb** - Limite de l'imputation : point 6 de l'imprimé 2740

### Exemple 2

Un défunt laisse un patrimoine évalué à 2 500 000 €, composé de biens situés hors de France à hauteur de 1 100 000 €. Il laisse à sa succession deux enfants.

Les droits dus à l'étranger sont de 468 000 €. Ceux dus en France, liquidés sur le patrimoine successoral mondial, s'élèvent à 630 000 €.

L'impôt payé à l'étranger peut s'imputer sur les droits dus en France, dans la double limite :

1) du montant de l'impôt payé à l'étranger : 468 000 €

2) de la fraction de l'impôt français afférent aux biens situés à l'étranger : 277 200 € (déterminée en appliquant au montant de l'impôt français (630 000 €) le rapport existant entre l'actif situé à l'étranger (1 100 000 €) et l'actif successoral total (2 500 000 €).

L'imputation est limitée à la plus faible de ces sommes, **soit 277 200 €**

Pour bénéficier de ce mécanisme d'imputation, le contribuable doit souscrire un formulaire spécial (imprimé n° 2740) en double exemplaire et remis, accompagné des pièces justificatives (généralement une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère), au comptable de la DGFiP qui a reçu la déclaration de succession.

**Précision** : les autres droits concernés par la succession ou la donation entre vifs, tels que le droit de timbre, la taxe de publicité foncière, les pénalités, amendes ou tout intérêt de retard, ne bénéficient pas de cette imputation.

## VI. Le cours de change à retenir pour les droits payés à l'étranger en devise étrangère

Il convient d'apprécier le montant des droits imputables en France par rapport à la devise dans laquelle ils ont été acquittés dans le territoire ou pays considéré. La conversion en euros des montants imputables doit être opérée en retenant par principe le cours du change pratiqué sur la place de Paris au jour du paiement effectif de l'impôt étranger.

## VII. Le dépôt de la déclaration de succession

Selon l'article 641 du CGI, le délai pour souscrire la déclaration de succession est de :

- 6 mois, à compter du jour du décès, lorsque celui dont on recueille la succession est décédé en France métropolitaine ;
- d'une année, dans tous les autres cas.

Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane et de la Réunion, le délai est également de 6 mois à compter du décès lorsque le défunt est décédé dans le département où il était domicilié et d'une année dans tous les autres cas. Toutefois, en ce qui concerne la Réunion, le délai est de 2 ans à compter du jour du décès lorsque celui dont on recueille la succession est décédé ailleurs qu'à Madagascar, à l'île Maurice, en Europe ou en Afrique (CGI, article 642).

Par ailleurs, en raison de la portée générale **de l'article 800 du CGI (obligation de déclaration) et de l'article 802 du CGI (affirmation de sincérité)**, la déclaration de succession doit en principe indiquer la totalité des biens laissés par le défunt même si ces biens ne sont pas soumis à l'impôt en France en application d'une convention internationale (les faire figurer pour mémoire dans la déclaration de succession).

Elle doit également indiquer les donations antérieurement consenties au profit des successibles (**CGI, article 784**).

Le principe étant de taxer un actif net, les dettes successorales doivent être énumérées et justifiées.

## VIII. Les mesures destinées à garantir le paiement des droits

Afin de garantir le paiement des droits de succession, certaines règles ont été mises en place. Elles concernent :

- **les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession et dévolus à des ayants droit domiciliés à l'étranger.** L'article 807 du CGI impose aux dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, et dévolue à un ou plusieurs héritiers, légataires ou donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait ou de droit, de ne se libérer envers ceux-ci que sur présentation d'un certificat délivré sans frais par le comptable des impôts et constatant soit l'acquiescement, soit la non-exigibilité de l'impôt de mutation par décès. Le comptable public compétent pour délivrer le certificat est celui du bureau où la déclaration de succession doit être souscrite (CGI, article 656) ;
- **les assureurs** (concernant les sommes versées en application de l'article 757 B du CGI et en application de l'article 990, I, du CGI) ;
- **les acquéreurs d'immeubles ou de fonds de commerce situés en France et dévolus à des personnes domiciliées à l'étranger.** Ces derniers ne peuvent se libérer du prix d'acquisition, si ce n'est sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le comptable public compétent et constatant soit l'acquiescement, soit la non-exigibilité de l'impôt de mutation par décès, à moins qu'il ne préfère retenir, pour la garantie du Trésor, et conserver jusqu'à la présentation du certificat du comptable, une somme égale au montant de l'impôt calculé sur le prix (CGI, article 803).

## IX. Rappel concernant les dons manuels dans les transmissions internationales

Aux termes de l'article 757 du CGI, les dons manuels sont sujets aux droits de donation :

- lorsqu'ils sont constatés dans un acte soumis à la formalité de l'enregistrement renfermant leur déclaration par le donataire lorsqu'ils font l'objet d'une reconnaissance judiciaire ;
- lorsqu'ils sont révélés à l'administration fiscale par le donataire.

Selon l'article 635 A du CGI, les dons manuels doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire dans le délai d'un mois qui suit la date de la révélation (imprimé n° 2735).

Le fait générateur est – en principe – constitué par la date de la révélation, et non pas par celle de la donation qui aurait été passée antérieurement.

La législation applicable est donc celle en vigueur à la date de la révélation. **Il est ainsi important de révéler à l'administration française les dons manuels réalisés à l'étranger même si non taxables en France.**

Bibliothèque administrative

### **Code Général des Impôts (CGI) :**

Article 4 B (notion de domicile)

Article 750 *ter* (territorialité)

Article 784 (rappel fiscal des donations antérieures)

Article 784 A (imputation des droits acquittés à l'étranger) + imprimé CERFA n° 2740

### **BOFIP :**

BOI-ENR-DMTG-10-40-10 (évaluation des biens)

BOI-ENR-DMTG-10-40-20 (passif)

BOI-ENR-DMTG-10-10-30 (territorialité)

BOI-ENR-DMTG-10-50-70 (calcul du taux effectif)

BOI-ENR-DMTG-10-50-60 (imputation des impôts acquittés hors de France)

### **Où se renseigner ?**

DINR (Direction des Impôts des Non-Résidents) - 10 rue du Centre 93465 NOISY LE GRAND  
cedex [www.impots.gouv.fr/portail/international/particulier](http://www.impots.gouv.fr/portail/international/particulier)

Pour la liste des conventions internationales signées par la France : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2509-PGP.html?identifiant=BOI-ANNX-000306-20140331>

Pour consulter la doctrine administrative sur le BOFIP : <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3021-PGP>

# Comment raisonner en présence d'une convention internationale ?

## I. Pourquoi des conventions bilatérales ?

La fonction principale des conventions bilatérales est d'éliminer la double imposition, c'est-à-dire de la taxation par deux États d'une même opération. Chaque État étant libre d'imposer une succession ou une donation, un risque de double imposition internationale existe. Les conventions bilatérales conclues par la France ont pour objet d'éviter cette double imposition.

### Combien de conventions bilatérales ?

La France a conclu 36 conventions fiscales concernant les droits de succession, parmi lesquels 8 s'appliquent également aux droits de donation. Il ne faut pas toujours s'arrêter à l'intitulé de la convention. Par exemple, la Convention franco-canadienne du 2 mai 1975 en matière d'imposition sur le revenu et sur la fortune contient, en réalité, également des dispositions concernant les droits de mutation à titre gratuit. Il en est de même de la Convention franco-marocaine du 29 mai 1970.

Conventions concernant les successions	Conventions concernant les successions et les donations	Conventions ne concernant pas les successions ou donations, mais contenant au moins une disposition intéressant les droits de mutation à titre gratuit
Algérie, 17 octobre 1999	Allemagne, 12 octobre 2006	Canada, 2 mai 1975 (article 2 § 4, 4, 23, 25 et 26)
Arabie-Saoudite, 18 février 1982	Autriche, 26 mars 1993	Maroc, 29 mai 1970 (article 26 § 3)
Bahreïn, 10 mai 1993	États-Unis, 24 novembre 1978	
Belgique, 20 janvier 1959	Guinée, 15 février 1999	
Bénin, 27 février 1975	Italie, 20 décembre 1990	
Burkina, 11 août 1965	Nouvelle-Calédonie, 31 mars et 5 mai 1983	
Cameroun, 21 octobre 1976	Saint Pierre-et-Miquelon, 30 mai 1998	
Centrafrique, 13 décembre 1969	Suède, 8 juin 1994	
Congo, 27 novembre 1987		
Côte d'Ivoire, 6 avril 1966		
Émirats arabes unis, 19 juillet 1989		
Espagne, 8 janvier 1963		
Finlande, 28 août 1959		
Gabon, 20 septembre 1995		
Koweït, 7 février 1982		

Liban, 24 juillet 1962		
Mali, 22 septembre 1972		
Mauritanie, 15 novembre 1967		
Monaco, 1 <sup>er</sup> avril 1950		
Niger, 1 <sup>er</sup> juin 1965		
Oman, 1 <sup>er</sup> juin 1989		
Qatar, 4 décembre 1990		
Royaume-Uni, 21 juin 1963		
Sénégal, 29 mars 1974		
Togo, 24 novembre 1971		
Tunisie, 28 mai 1973		

## II. Structure des conventions bilatérales

La structure des différentes conventions bilatérales conclues par la France est sensiblement la même, car elles s'inspirent des modèles de convention élaborées par l'OCDE, et notamment de la convention-modèle de 1982 sur les droits de succession et de donation. En suivant la structure des conventions, le raisonnement à mener peut se décomposer en trois temps : vérifier l'applicabilité de la convention, déterminer la matière imposable et éliminer la double imposition.

### A. Premier temps : vérifier l'applicabilité de la convention

En présence d'une convention bilatérale, la première chose à faire est de vérifier qu'elle est bien applicable. Trois critères doivent être pris en compte.

**La date.** C'est la question de l'application dans le temps de la convention.

Il faut vérifier que le décès ou la donation est postérieur à la date d'entrée en vigueur de la convention. La date de signature d'une convention n'est pas sa date d'entrée en vigueur.

La convention doit également être ratifiée, afin de pouvoir être publiée au Journal officiel. Sauf disposition dérogatoire dans la convention, la convention est en vigueur à compter du lendemain de sa publication. Si une disposition dérogatoire est prévue dans la convention, celle-ci prévaut.

Exemple

Article 19, al. 2 de la convention franco-allemande

*« La présente convention entrera en vigueur le premier jour suivant l'échange des instruments de ratification. Ses dispositions s'appliqueront aux successions de personnes décédées, et aux donations effectuées, à compter de la date d'entrée en vigueur de la convention ».*

Il convient encore de vérifier que la convention n'a pas été dénoncée par un des États contractants.

Exemple

La France a dénoncé la Convention franco-suisse du 31 décembre 1953 en matière d'impôt sur les successions à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.



**Les impôts visés.** Les conventions ne s'appliquent pas à tous les impôts. Chaque convention contient un article relatif aux impôts visés. Parfois ne sont visés que les droits de succession, parfois, les droits de succession et de donation.

Exemple

Article 2 de la Convention franco-allemande

« 1. La présente Convention s'applique aux impôts sur les successions et sur les donations (...)

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont a) en ce qui concerne la France : les droits de mutation à titre gratuit (...) »

**Les successions et donations visées.** Même si la convention vise l'impôt sur les successions ou les donations, elle ne régit pas toutes les successions ou les donations. Un article précise les successions, donations ou personnes visées. Il faut en général que le défunt ou le donataire soit domicilié ou résidant dans un des deux États parties à la convention.

Exemple

Article 1 de la Convention franco-allemande

« La présente Convention s'applique : a) aux successions des personnes domiciliées au moment de leur décès dans un État contractant ou dans les deux États contractants et b) aux donations faites par des personnes domiciliées au moment de la donation dans un État contractant ou dans les deux États contractants.

La notion de domicile fiscal ou de résidence est le plus souvent définie par renvoi au droit fiscal interne de chaque État contractant. Pour la France, il convient d'appliquer la notion de domicile fiscal de **l'article 4 B du Code général des impôts (CGI)**. Des critères subsidiaires sont alors prévus par la convention pour trancher un éventuel conflit de résidences.

Exemple

Article 4 de la Convention franco-allemande pour la définition du domicile fiscal ou article 4 de la Convention franco-algérienne pour la définition de « résident d'un État contractant »

Il arrive toutefois que la convention bilatérale définisse elle-même le domicile ou la résidence. La définition de la convention prime alors l'article 4 B du CGI.

**Attention :** pour certaines conventions relatives aux successions, les règles de détermination du domicile sont différentes de celles prévues par les conventions relatives aux impôts directs. (ex. : Monaco, Royaume-Uni, Belgique).

### **Particularité de la Convention franco-monégasque du 1<sup>er</sup> avril 1950**

Cette Convention ne s'applique pas aux résidents mais uniquement aux ressortissants français et monégasques. L'article 1 de ladite Convention définit le domicile comme le lieu où le défunt avait son principal établissement et précise que les ressortissants français ne peuvent être considérés comme ayant leur domicile à Monaco qu'à la condition d'y avoir résidé habituellement depuis 5 ans au moins au moment de leur décès.

**La mise en œuvre de la convention.** Les conventions ayant pour objet d'éviter les doubles impositions, la mise en œuvre de ces conventions nécessite d'apporter la preuve d'une situation de double imposition, ce qui ne peut être le cas si un État a supprimé les droits de mutation à titre gratuit. C'est le cas aujourd'hui de l'Autriche ou de la Suède par exemple. La convention n'a alors plus d'intérêt pratique et ce, tant que l'absence de droits de mutation à titre gratuit perdure.

## B. Deuxième temps : déterminer la matière imposable

Les conventions répartissent le droit d'imposer entre l'État de résidence du défunt ou du donateur et l'État de situation des biens. Des articles différents sont consacrés aux divers biens selon leur nature : biens immobiliers, biens meubles, aéronefs etc. Un article vise souvent les biens non expressément cités dans la convention sous le terme « autres biens ». Son champ d'application peut donc varier selon la convention applicable.

Il convient de faire particulièrement attention à la rédaction des articles. Certains articles prévoient une imposition exclusivement dans un État (« **ne sont imposables que dans l'État...** »). Ainsi, l'autre État se voit retirer son droit d'imposer. D'autres articles ne prévoient pas d'imposition exclusive, de sorte que l'État où le défunt avait son domicile au moment de son décès peut imposer également les biens dont l'imposition est attribuée à l'autre État. C'est ce qui justifie la disposition sur l'élimination de la double imposition.

En revanche, l'État de domicile de l'héritier, du donateur ou du légataire importe peu en principe.

## C. Troisième temps : éliminer la double imposition

Deux méthodes existent pour éviter la double imposition : l'imputation et l'exonération ou exemption. Les conventions utilisent souvent les deux méthodes en distinguant l'hypothèse du défunt ou du donateur domicilié en France (imputation), de celle du défunt ou donateur domicilié hors de France (exonération).

**Méthode de l'exonération.** Un des deux États renonce à imposer un bien, lequel est donc exclusivement imposable dans l'autre État. Mais l'État qui renonce à imposer un bien en tient néanmoins compte pour préserver la progressivité du taux de l'impôt. En effet, si l'exonération a pour effet de réduire le montant de l'impôt dû, elle ne doit pas faire baisser le taux d'imposition. Le bien n'est donc pas compris dans l'assiette taxable, mais le taux appliqué correspond à celui qui aurait été mis en œuvre en l'absence de convention, c'est-à-dire d'après le taux moyen qui serait applicable s'il était tenu compte de l'ensemble des biens imposables par la législation interne française<sup>4</sup> (CGI, article 750 ter) : c'est ce qu'on appelle le « taux effectif ».

### Exemple

Article 11 § 1b de la Convention franco-allemande

*« Lorsque le défunt au moment du décès ou le donateur au moment de la donation n'était pas domicilié en France, l'impôt français sur les biens qui sont imposables en France conformément à la convention est calculé au taux correspondant à la totalité des biens imposables selon la législation interne française. »*

<sup>4</sup> Voir fiche « Droit fiscal interne » p. 8.

Ainsi, pour des biens situés en France (1 000) et d'autres en Allemagne (2 000), si le défunt n'est pas domicilié en France, l'impôt français n'est calculé que sur les biens situés en France, mais au taux qui serait applicable s'il était tenu compte de l'ensemble des biens imposables par la législation interne française. Si un héritier est domicilié en France (depuis au moins 6 ans précédant les 10 années du décès), l'article 750 ter 3° invite à prendre en compte les biens situés en France et hors de France. Le taux sera donc calculé au regard d'un patrimoine de 3 000.

**Méthode de l'imputation.** Les deux États conservent le droit d'imposer, mais l'impôt prélevé dans l'État de situation du bien vient en déduction de l'impôt exigible dans l'État de résidence du défunt ou du donateur. L'impôt prélevé à l'étranger donne droit à une réduction ou à un crédit d'impôt à faire valoir sur l'impôt de l'État de résidence.

Pour rappel : le crédit d'impôt n'est jamais restituable. Il ne peut donc avoir pour effet de permettre au contribuable de payer moins d'impôt que si les biens étrangers étaient exonérés d'impôt en France.

Si l'impôt prélevé à l'étranger sur les biens situés à l'étranger est de 1 000, mais que l'impôt dû en France sur les biens situés à l'étranger n'est que de 800, l'imputation se limitera à 800.

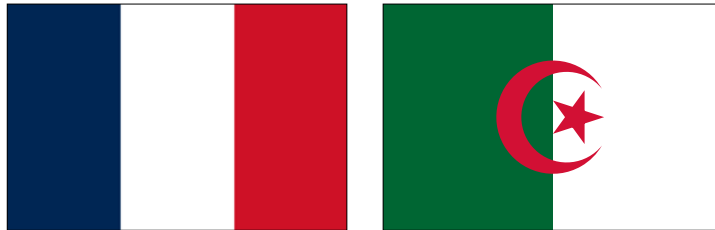
#### Exemple

Article 11 § 1 a de la Convention franco-allemande

*« Lorsque le défunt au moment du décès ou le donateur au moment de la donation était domicilié en France :*

*a) la France impose l'ensemble des biens selon sa législation interne, y compris les biens qui sont imposables en République fédérale d'Allemagne conformément aux dispositions de la présente convention, et accorde, sur cet impôt, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé en République fédérale d'Allemagne pour les biens qui, à l'occasion du même événement et conformément aux dispositions de la convention, sont imposables en République fédérale d'Allemagne ;*

*b) la déduction visée au aa ne peut toutefois excéder la quote-part de l'impôt français, calculé avant cette déduction, correspondant aux biens à raison desquels la déduction doit être accordée. »*



## France – Algérie

Convention du 17 octobre 1999<sup>5</sup>

(Successions)

---

<sup>5</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/algerie/algerie\\_convention-avec-l-algerie\\_fd\\_1720.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/algerie/algerie_convention-avec-l-algerie_fd_1720.pdf)



**Avertissement** : la présente fiche a été élaborée en décembre 2023. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Champ d'application de la Convention

**Attention** : pour les règles générales, nous renvoyons à la fiche de méthodologie consacrée au champ d'application d'une convention<sup>6</sup>.

### A. Champ d'application temporel

Une Convention en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales et d'établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les successions a été signée le 17 octobre 1999 à Alger entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République algérienne. Elle est assortie d'un protocole formant partie intégrante de la convention.

La Convention, qui remplace la convention fiscale du 17 mai 1982, est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> décembre 2002 et **s'applique à toutes les successions ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> décembre 2002.**

### B. Champ d'application matériel

En son article 1<sup>er</sup>, la Convention précise notamment qu'elle s'applique aux successions des personnes qui étaient au moment de leur décès des **résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.**

L'article 2 précise que sont considérés comme impôts sur les successions les impôts perçus par suite de décès sous forme d'impôts sur la masse successorale, d'impôts sur les parts héréditaires, de droits de mutations ou d'impôts sur les donations pour cause de décès.

Ces stipulations, contenues à **l'article 23 de la convention** ne visent pas les droits dus à l'occasion d'une donation entre vifs, qui restent soumis en France aux dispositions de l'article 750 ter du CGI.

### C. Champ d'application territorial

Les expressions « État contractant » et « autre État contractant » désignent, suivant les cas, la France ou l'Algérie.

**Le terme France** désigne les départements européens et d'outre-mer de la République française y compris la mer territoriale, et au-delà de celle-ci les zones sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la République française a des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources naturelles des fonds marins, de leur sous-sol et des eaux surjacentes.

<sup>6</sup> Voir fiche « Comment raisonner en présence d'une convention internationale ? » p. 15.

**Le terme Algérie** désigne la République algérienne démocratique et populaire et, employé dans un sens géographique, il désigne le territoire de la République algérienne démocratique et populaire y compris la mer territoriale, et au-delà de celle-ci, les zones sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la République algérienne démocratique et populaire exerce sa juridiction ou des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources naturelles des fonds marins, de leur sous-sol et des eaux surjacentes.

## D. Notion de domicile

Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer le domicile au regard du droit interne de chacun des États. En France, il sera fait application de l'article 4 B du CGI.

Lorsqu'une personne physique est un résident des deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

- a) cette personne est considérée comme un résident de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;
- b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme un résident de l'État où elle séjourne de façon habituelle ;
- c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'État dont elle possède la nationalité ;
- d) si les critères qui précèdent ne permettent pas de déterminer l'État dont la personne est un résident, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

## II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?

La Convention fiscale entre la France et l'Algérie a pour objet d'éviter les doubles impositions en matière de droits de mutation à titre gratuit dus à l'occasion du décès d'une personne domiciliée sur le territoire de l'un des deux États à raison du patrimoine qu'elle détient sur le territoire des deux États contractants.

### A. Biens immobiliers et actions, parts ou autres droits dans une société à prépondérance immobilière

L'article 6.2 dispose : « L'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ; les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers. »

## **Les biens immobiliers qui font partie de la succession d'un résident d'un État contractant et qui sont situés sur le territoire de l'autre État sont imposables dans cet autre État.**

Il en est de même des actions, parts ou autres droits dans une société ou une autre personne morale dont l'actif est principalement, c'est-à-dire pour plus de 50 %, constitué, directement ou par l'interposition d'une ou plusieurs autres sociétés ou personnes morales, d'immeubles ou de droits portant sur des immeubles.

**Application** : si un défunt, résident d'Algérie au moment de son décès, possédait un immeuble sis en France, ou des droits dans une société dont plus de la moitié de l'actif est constitué d'immeubles situés dans notre pays, cet immeuble ou ces droits sont imposables en France aux droits de mutation à titre gratuit dus à l'occasion du décès en application de la législation interne française (CGI, article 750 *ter*, 2°).

## **B. Biens mobiliers compris dans l'actif d'un établissement stable ou rattachés à une base fixe**

Les biens mobiliers d'une entreprise qui font partie de la succession d'un résident d'un État et qui appartiennent à un établissement stable tel que défini à l'article 5 de la Convention, situé dans l'autre État contractant ou à une base fixe pour l'exercice d'une profession indépendante sur le territoire de cet autre État sont imposables dans ce dernier État.

Ainsi, les biens mobiliers qui font partie du patrimoine d'une personne résidente d'Algérie et qui étaient affectés à l'exercice d'une profession industrielle ou commerciale ou à caractère indépendant réalisée en France par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe sont soumis, lors du décès de ce résident d'Algérie, aux droits de mutation à titre gratuit en France.

## **C. Autres biens mobiliers**

Les biens mobiliers corporels qui n'étaient pas affectés à un établissement stable ou une base fixe situé sur le territoire de l'autre État contractant et qui font partie de la succession d'un résident de l'un des deux États sont imposables dans l'État sur le territoire duquel ils sont situés au moment du décès.

Par ailleurs, le paragraphe 4 de l'article 23 prévoit des règles particulières en ce qui concerne certains biens mobiliers qui font partie de la succession d'un résident d'un État contractant et qui ne sont pas affectés à l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe. C'est ainsi que :

- les créances sur un débiteur qui est un résident de l'autre État ou un établissement stable situé dans cet autre État,
- les valeurs mobilières émises par cet autre État, l'une de ses collectivités locales ou l'une de leurs personnes morales de droit public ou par une société qui a son siège dans cet autre État, sont imposables dans cet autre État.

Il résulte notamment de ces dispositions que les sommes qui figurent sur un compte courant ouvert dans les écritures d'un établissement bancaire français au nom d'un défunt qui, au moment de son décès, était un résident d'Algérie sont imposables en France.

En revanche, les meubles meublants situés en Algérie ainsi que les titres de sociétés dont le siège social est situé en Algérie que possédait un défunt qui, au moment de son décès, était un résident de France sont imposables en Algérie.

## D. Autres biens

Les biens qui ne sont pas visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 de l'article 23 et qui font partie de la succession d'une personne qui, au moment de son décès était un résident d'un État contractant sont exclusivement imposables dans cet État et ce, quelle que soit la situation de ces biens.

### RÉPARTITION DU DROIT D'IMPOSER EN FONCTION DE CHAQUE TYPE DE BIEN

	État de situation	État du domicile du défunt au jour du décès
Biens et droits immeubles	X (article 23)	
Cheptel mort ou vif servant à exploitation agricole ou forestière	X (article 23)	
Parts de société à prépondérance immobilières	X (article 23)	
Biens mobiliers appartenant à un établissement stable	X (article 23)	
Biens mobiliers servant à l'exercice d'une profession libérale ou activité indépendante	X (article 23)	
Actions cotées	X (article 23)	
Biens meubles corporels	X (article 23)	
Comptes bancaires	X (article 23)	
Meubles meublants	X (article 23)	
Autres biens		X (article 23)

**Le sort des dettes.** Le paragraphe 6 de l'article 23 précise dans quelle mesure les dettes afférentes aux biens faisant partie de la succession qui est imposable par un État contractant viennent en déduction de la valeur des biens que cet État conserve le droit d'imposer en application des stipulations des paragraphes 1 à 5 de l'article 23.

Les dettes qui se rapportent à des immeubles en vue de leur acquisition, construction, transformation, amélioration, réparation ou entretien, à un établissement stable ou à une base fixe, à des biens mobiliers corporels visés au paragraphe 3 ou aux biens mobiliers visés au paragraphe 4 de l'article 23 **viennent en déduction de la valeur des biens auxquelles elles se rapportent.**

Les autres dettes viennent en déduction de la valeur des autres biens que ceux visés aux paragraphes 1 à 4 de l'article 23 et qui sont exclusivement imposables dans l'État dont le défunt était un résident.

Dans l'hypothèse où une dette dépasse la valeur des biens auxquels elle se rapporte et qui sont imposables dans un État, le solde est déduit de la valeur des autres biens qui sont imposables dans ce même État.

*A contrario*, si la valeur des autres biens qui sont exclusivement imposables dans l'État de la résidence du défunt n'est pas suffisante pour que puissent être imputées les autres dettes, le solde ne peut venir en déduction de la valeur des autres biens qui sont imposables dans ce même État.

Enfin, dans l'hypothèse où la valeur des autres biens imposables dans cet État ou des biens qui sont exclusivement imposables dans cet État ne permet pas de déduire un solde de dette, ce solde est alors déduit de la valeur des biens imposables dans l'autre État.



### III. Comment élimine-t-on la double imposition ?

L'alinéa d) du paragraphe I de l'article 24 précise les modalités selon lesquelles la double imposition est évitée, du côté français, en matière de successions. Une distinction est effectuée selon que le défunt, au moment de son décès, était ou non un résident de France.

#### A. Défunt résident de France

Lorsque le défunt était, au moment de son décès, un résident de France, la France impose, dans un premier temps l'ensemble des biens qui font partie de la succession et qui sont imposables en application des seules dispositions de son droit interne (article 750 ter du code général des impôts).

La double imposition qui en résulte est alors éliminée par l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt sur les successions payé en Algérie à raison des biens qui, à l'occasion du décès, sont imposables en Algérie aux termes de la convention.

Cette imputation ne peut s'exercer que dans la limite de la quote-part de l'impôt français, calculé avant cette déduction, correspondant aux biens imposables en Algérie à raison desquels la déduction doit être accordée (règle du butoir).

#### B. Défunt non-résident de France

Lorsque le défunt était un résident d'Algérie, la France ne peut imposer que les biens qui sont imposables en France en application de sa législation interne française sous réserve que les dispositions de la convention n'infirmant pas cette législation.

Seuls les biens imposables en France aux termes de l'article 23 de la convention peuvent donc être pris en compte pour la détermination de l'impôt sur les successions français.

Toutefois, il est précisé que l'impôt peut être calculé au taux correspondant à la totalité des biens qui seraient imposables en France en vertu de la législation interne française (règle du « taux effectif »).

Exemple :

Une personne résidente à Oran en Algérie y décède. Son patrimoine se compose des biens suivants :

- un bien immobilier (résidence principale) sis à Oran évalué 100 000 € ;
- des meubles meublants (résidence d'Oran) évalués 15 000 € ;
- un compte courant ouvert en un établissement bancaire d'Oran : solde + 2 000 € ;
- un bien immobilier sis à Saint Malo évalué à 550 000 € ;
- des titres d'une société ayant son siège social à Saint-Malo : valeur de 15 000 € ;
- des titres d'une société ayant son siège en Suède : valeur de 1 000 € (la Suède n'est pas liée à l'Algérie par une convention fiscale.)

Il reste dû au jour de son décès :

- charges de copropriété du bien immobilier sis à Saint-Malo : 1 453 € ;
- soins d'hébergement et fin de vie : 3 000 €.

Aux termes des stipulations de l'article 23 :

**Sont imposables exclusivement en Algérie :**

- la maison d'Oran (§ 1) ;
- les meubles meublants s'y trouvant (§ 3) ;
- et les sommes figurant sur le compte courant algérien (§ 4) ;
- les titres de sociétés Suédoises (§ 5).

**Le reste des biens** faisant partie de la succession est **imposable en France** en application des paragraphes 1 et 4 du même article.

Compte tenu de la règle d'imputation des dettes, les frais d'hébergement sont déductibles de la valeur des titres suédois exclusivement imposables en Algérie.

L'Algérie peut donc imposer les biens décrits à l'alinéa précédent pour la valeur suivante :

- bien immobilier à Oran : 100 000 € ;
- meubles meublants : 15 000 € ;
- solde créditeur du compte courant : 2 000 € ;
- titres de sociétés suédoises : 1 000 € – 3 000 € = 0.

**Soit un actif net taxable de 117 000 €.**

Le solde de la dette imputable sur la valeur des titres de sociétés suédoises soit 2 000 €, n'est pas déductible de la valeur des autres biens taxables en Algérie en application des paragraphes 1, 3 et 4 du même article.

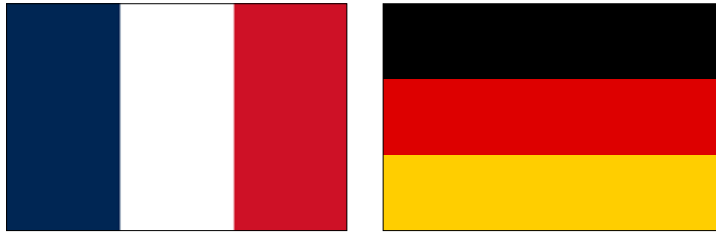
En revanche, ce solde est déductible de la valeur des biens soumis à l'impôt en France en vertu des stipulations de l'alinéa g) du paragraphe 6 de l'article 23.

La France, peut ainsi imposer les biens que la convention lui accorde le droit d'imposer pour la valeur suivante :

- bien immobilier à Saint-Malo : 550 000 € ;
- titres de sociétés françaises : 15 000 € ;
- sus déduction des charges de copropriété encore dues : - 1.453 €.

**Soit 563 547 € – 2 000 € (solde de la dette non imputée en totalité en Algérie) = 561 547 €.**





## France – Allemagne

Convention du 12 octobre 2006<sup>7</sup>

(Successions et donations)

---

<sup>7</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/allemande/allemande\\_convention-avec-l-allemande-successions-et-donations-en-vigueur-au-03.04.2009\\_fd\\_4003.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/allemande/allemande_convention-avec-l-allemande-successions-et-donations-en-vigueur-au-03.04.2009_fd_4003.pdf)



**Avertissement** : la présente fiche a été conçue en décembre 2023. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Champ d'application de la Convention

**Attention** : pour les règles générales, nous renvoyons à la fiche de méthodologie consacrée au champ d'application d'une convention.

### A. Champ d'application temporel

Une Convention a été signée à Paris le 12 octobre 2006, en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur **les successions** et sur **les donations**, entre la France et l'Allemagne. Elle est assortie d'un protocole formant partie intégrante de la convention, approuvée par la loi n° 2009-225 du 26 février 2009 et publiée par le décret n° 2009-487 du 29 avril 2009<sup>8</sup>.

Cette Convention est entrée en vigueur le 3 avril 2009 et s'applique aux successions ouvertes à compter du 3 avril 2009 et aux donations effectuées à compter du 3 avril 2009.

### B. Champ d'application matériel

Les impôts auxquels cette Convention s'applique sont :

- pour ce qui concerne la France : les droits de mutation à titre gratuit ;
- pour ce qui concerne la République fédérale d'Allemagne : l'impôt sur les successions et donations (*Erbschaft- und Schenkungsteuer*), que ces impôts bénéficient à l'État concerné ou à ses subdivisions politiques (dans le cas de l'Allemagne) ou collectivités territoriales.

### C. Champ d'application territorial

En France, la Convention s'applique en métropole et dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion).

La République fédérale d'Allemagne désigne le territoire d'application de la législation fiscale de la République fédérale d'Allemagne.

### D. Notion de domicile

La Convention franco-allemande en matière de succession est basée sur la notion de domicile du défunt ou du donateur mais prend également en compte la résidence fiscale des héritiers, légataires ou donataires.

---

<sup>8</sup> JO du 2 mai 2009.

Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer le domicile au regard du droit interne de chacun des États. En France, il sera fait application de l'article 4 B du CGI.

Si le défunt ou donateur possède son domicile fiscal dans les deux États (en vertu du droit interne desdits États<sup>9</sup>), la Convention pose les critères (successifs et non alternatifs) permettant de déterminer ce domicile (article 4) :

- a) cette personne est considérée comme domiciliée dans l'État où elle dispose d'un **foyer d'habitation permanent** ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme domiciliée dans l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (**centre des intérêts vitaux**) ;
- b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme domiciliée dans l'État où elle **séjourne de façon habituelle** ;
- c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme domiciliée dans l'État dont elle possède **la nationalité** ;
- d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

### **Cas particulier de l'expatrié (article 4 point 3) :**

L'expatrié est un contribuable qui a son domicile dans les deux États, mais n'a la nationalité que de l'un d'eux. Le défunt ou donateur est alors considéré comme domicilié dans l'État de sa nationalité :

- s'il n'a pas l'intention manifeste de rester dans l'État dont il n'a pas la nationalité (il convient donc, pour la personne en question, de se ménager des éléments de preuve de cette intention contrat de travail, etc.) ;
- et s'il a résidé moins de 5 ans dans les 7 dernières années (avant son décès ou la donation) dans l'État dont il n'a pas la nationalité.

## **II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?**

La suppression des doubles impositions est réglée par les articles 5 à 11 de la Convention, dont les stipulations ont pour objet de répartir les biens héréditaires en deux masses imposables, l'une en France et l'autre en Allemagne.

La suppression des doubles impositions est basée sur le principe du crédit d'impôt lorsque le défunt ou donateur est domicilié en France.

Il est également prévu des règles de répartition entre les États en application des articles 5 à 11 de la Convention afin de calculer la somme déductible en France :

---

<sup>9</sup> Article 4 B CGI pour la France.

- les biens immobiliers sont imposables dans l'État où ils sont situés (article 5) et les droits immobiliers dans l'État où sont situés les immeubles auxquels ces droits s'appliquent. Les actions ou parts de société dont l'actif est constitué pour plus de la moitié d'immeubles (hors immeuble d'exploitation) sont considérées comme des biens immobiliers. La détention peut être directe ou indirecte (par sociétés interposées). Les parts ou actions font partie de la succession ou de la donation si le défunt ou donateur détient seul ou avec son groupe familial (conjoint, ascendants ou descendants ou frères et sœurs) plus de la moitié des parts ou actions. Il s'agit d'une notion extensive des biens immobiliers ;
- les biens mobiliers d'une entreprise, comme dépendant d'un établissement stable, sont imposables dans l'État de cet établissement (article 6) ;
- les biens mobiliers corporels sont imposables dans l'État de leur situation (article 8). Pour l'application de cet article, le protocole final de la convention prévoit que le numéraire, les créances de toute nature, les actions et parts de société ne sont pas considérés comme des biens mobiliers corporels (Protocole § 4)<sup>10</sup> ;
- les biens autres que ceux visés aux articles 5 à 8 ne sont imposables que (imposition exclusive) dans l'État du domicile du défunt (article 9) ;
- les **dettes** affectées à un bien suivent son sort. À défaut elles sont comprises avec les autres biens (article 10).

### RÉPARTITION DU DROIT D'IMPOSER EN FONCTION DE CHAQUE TYPE DE BIEN

	État de situation	État du domicile du défunt au jour du décès
Biens immeubles	X (article 5)	
Parts de société à prépondérance immobilière	X (article 5)	
Parts sociales ou actions (hors prépondérance immobilière)		X (article 9)
Meubles meublants	X (à la date du décès) (article 8)	
Comptes bancaires		X (article 9)
Numéraire		X (à la date du décès) (article 9)
Objets de valeur (bijoux et œuvres d'art)	X (à la date du décès) (article 9)	
Droits de propriété intellectuelle		X (article 9)
Autres biens		X (article 9)

### III. Comment élimine-t-on la double imposition ?

La Convention franco-allemande en matière de succession met en œuvre la méthode du crédit d'impôt ou imputation (article 11) mais avec la prise en compte, dans certaines hypothèses, de la règle dite du « taux effectif ».

<sup>10</sup> Protocole relatif à la Convention entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions et sur les donations. Ce protocole fait partie intégrante de la Convention (article 18)

**Côté français**, on distingue selon que le défunt était domicilié en ou hors de France :

- le défunt ou donateur est domicilié en France. L'ensemble des biens dépendant de la succession ou de la donation sont imposés en France, y compris les biens qui sont imposables en Allemagne conformément aux dispositions de la convention. De l'impôt français est déduit le montant de l'impôt payé en Allemagne pour les biens qui y sont imposables conformément aux dispositions de la convention. Cette déduction ne peut toutefois excéder la quote-part de l'impôt français, calculé avant cette déduction, correspondant aux biens à raison desquels la déduction doit être accordée.
- le défunt au moment du décès ou le donateur au moment de la donation n'est pas domicilié en France. L'impôt français sur les biens qui sont imposables en France, conformément aux dispositions de la convention, est calculé au taux correspondant à la totalité des biens imposables selon la législation interne française. Si l'héritier ou donataire est domicilié en France au décès du défunt ou lors de la donation, la France impose tous les biens reçus par cette personne et impute sur l'impôt calculé celui payé en Allemagne sur tous les biens autres que ceux qui sont imposables en France (article 11, point 1, c). Si l'héritier ou légataire ou donataire vit en France, il sera taxé en France uniquement en raison des biens taxables en France selon la convention (ex. : immeuble situé en France). Toutefois, en application de l'article 11 point 1 b de la Convention précitée, le taux de taxation va être déterminé selon la règle du taux effectif.

**Côté allemand**, la double imposition est évitée par application du principe d'imputation sur l'impôt allemand de l'impôt payé en France. La règle particulière évoquée ci-dessus pour l'héritier ou donataire résidant en Allemagne s'applique également (article 11, alinéa 2, b).

#### Exemple

Madame Weismann, française, décède le 28 octobre 2023 au Croisic où elle résidait. Elle laisse son fils unique comme héritier.

Son patrimoine est composé de :

- sa maison au Croisic d'une valeur de 300 000 € ;
- 50 % des parts d'une société civile immobilière (l'autre moitié appartient à son ancien beau-frère) détenant un bien locatif à Nantes d'une valeur de 50 000 € ;
- 1 000 actions d'une société dont le siège est en Allemagne pour 50 000 € ;
- un immeuble en Allemagne d'une valeur de 800 000 €.

Il n'existe pas de passif particulier.

L'actif est donc de 1 200 000 € auquel nous ajoutons, faute d'inventaire, le forfait de 5 % sur l'ensemble du patrimoine soit 60 000 €

L'actif brut est donc de 1 260 000 €

La défunte était domiciliée en France.

La taxation porte sur la totalité du patrimoine. Son fils unique n'a pas eu de donation dans les 15 dernières années.

Taxation :

1 260 000 € - 100 000€ (abattement) = 1 160 000 €



Taxé dans la tranche à 40 % soit 464 000 € sous déduction des premières tranches – 147 322 € soit 316 678 € de droits.

Le seul bien rattaché fiscalement en Allemagne est l'immeuble en Allemagne (800 000 €). La quote-part d'impôt lié à ce bien est donc de :

$$316\,678\text{ €} \times 800\,000 / 1\,260\,000\text{ €} = 201\,065\text{ €}$$

Les droits payés en Allemagne s'établissent, savoir :

En ligne directe il existe un abattement de 400 000 €

Puis la taxation forfaitaire pour un actif jusqu'à 600 000 € est de 15 % soit  $400\,000 \times 15\% = 60\,000\text{ €}$ .

L'imputation des droits payés en France pour le bien en Allemagne est donc limitée à 60 000 € sur les 201 065 € ; reste donc 141 065 € de droits sur ce bien.

### Pour information :

#### Concernant l'imposition des successions :

En Allemagne, il est prévu entre conjoints et partenaires un abattement de 500 000 € et pour les enfants de 400 000 €.

Une fois l'abattement retenu, il conviendra d'appliquer le barème d'imposition ci-dessous. Le barème est échelonné selon les degrés de parenté entre les héritiers/défunt et donateurs/donataires. La loi prévoit trois catégories fiscales et un taux d'imposition croissant et progressif en fonction du degré de parenté et sans jamais dépasser 50 %.

#### BAREME D'IMPOSITION (article 19 ErbStG)

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

Pour autant, il est prévu en droit fiscal allemand des cas d'exonérations d'impôt (article 13 ErbStG), concernant notamment l'immeuble servant de logement à la famille. Lorsque la transmission a lieu par succession, l'exonération est totale à condition que l'immeuble ait servi de logement à la famille jusqu'au décès du défunt et que le conjoint survivant y conserve sa résidence principale.

### **Concernant l'imposition des donations :**

En Allemagne, les enfants bénéficient d'un abattement de 400 000 € en matière de donation. L'abattement applicable est renouvelable tous les 10 ans. En cas de donation avec réserve d'usufruit, l'impôt dû est déterminé sur la valeur de la nue-propriété. La valorisation fiscale de l'usufruit et de la nue-propriété est complexe et ne peut être restituée sous forme de tableau. Le calcul exact dépend du coefficient de longévité de l'usufruitier prévu dans un tableau de longévité publié annuellement par le ministère des Finances, qui est fonction de l'âge et du sexe du donateur usufruitier. Plus le donateur est jeune, plus la valeur de l'usufruit est élevée.

Obligations déclaratives en Allemagne : l'ayant droit doit déclarer la succession à l'administration fiscale dans les 3 mois qui suivent le décès. Les droits sont exigibles dans le mois qui suit la réception de l'avis d'imposition.





## France – Belgique

Convention du 20 janvier 1959<sup>11</sup>

(Successions)

---

<sup>11</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/belgique/belgique\\_convention-avec-la-belgique-successions-droits-d-enregistrement\\_fd\\_1426.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/belgique/belgique_convention-avec-la-belgique-successions-droits-d-enregistrement_fd_1426.pdf)



**Avertissement** : la présente fiche a été conçue en décembre 2023. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Champ d'application de la Convention

**Attention** : pour les règles générales, nous renvoyons à la fiche de méthodologie consacrée au champ d'application d'une convention<sup>12</sup>.

### A. Champ d'application temporel

Une Convention tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droits d'enregistrement a été **signée** entre la France et la Belgique à Bruxelles le **20 janvier 1959**.

La Convention est **entrée en vigueur le 12 juin 1960** et s'applique à toutes les successions ouvertes depuis cette date inclusivement.

### B. Champ d'application matériel

La Convention s'applique en France à « l'impôt sur les mutations par décès » et en Belgique au « droit de succession ; au droit de mutation par décès ».

La Convention ne s'applique donc pas aux droits de donation, qui restent soumis en France aux dispositions de l'article 750 ter du CGI<sup>13</sup>.

### C. Champ d'application territorial

En France, la convention s'applique en métropole et dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion).

En Belgique, la convention s'applique au territoire métropolitain de la Belgique, c'est-à-dire ses trois régions (Flandres, Bruxelles-Capitale, Wallonie). Cette particularité n'a pas d'incidence sur l'application de la convention, puisque les régions n'influencent pas le principe d'imposition des biens mais décident seulement de leur taux de taxation (ex. : la transmission par décès ou donation d'un immeuble en Belgique ne supportera pas le même taux d'imposition selon que le défunt ou le donateur réside en Flandres ou à Bruxelles). Il y aura toutefois une incidence éventuelle sur le crédit d'impôt qui pourrait être obtenu dans l'hypothèse d'une double imposition.

<sup>12</sup> Voir fiche « Droit fiscal interne » p. 8.

<sup>13</sup> Voir fiche « Comment raisonner en présence d'une convention internationale ? » p. 15.

## D. Notion de domicile

Le domicile ou le lieu de résidence des héritiers n'a aucun effet sur l'application de la Convention.

Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer le domicile au regard du droit interne de chacun des États. En France, il sera fait application de l'article 4 B du CGI.

C'est seulement lorsque la détermination du domicile pose un problème (conflit) qu'il convient de se référer aux critères (**hiérarchisés** et non alternatifs) posés par la convention en son article 3 :

- a) le terme « domicile » désigne le lieu où le défunt avait son foyer permanent d'habitation.
- b) **lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le domicile** d'après l'alinéa qui précède, le défunt est réputé avoir eu son domicile dans celui des deux États où il avait **son séjour principal**.
- c) en cas de séjour d'égale durée dans les deux États, il est réputé avoir eu son domicile dans celui des deux États dont il avait la nationalité.
- d) **s'il avait la nationalité des deux États** ou s'il ne possédait la nationalité d'aucun d'eux, les **autorités compétentes des deux États s'entendront** pour déterminer le dernier domicile.

**Remarque** : lorsque le défunt avait sa résidence à bord d'un bateau de navigation intérieure (ex. : péniche), il est considéré comme ayant eu son domicile dans celui des deux États contractants dont il possédait la nationalité.

Une fois la domiciliation du défunt établie, et parce que l'État de résidence dispose du droit d'imposer la totalité de la succession, la convention va octroyer le droit à l'autre État de ne taxer que certains biens.

## II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?

La suppression des doubles impositions est réglée par les articles 4 à 8 de la convention dont les stipulations ont pour objet de répartir les biens héréditaires en deux masses, imposables, l'une en France et l'autre en Belgique :

- les biens immobiliers sont imposables dans l'État où ils sont situés (article 4) et les droits immobiliers dans l'État où sont situés les immeubles auxquels ces droits s'appliquent.

Le caractère immobilier d'un bien ou d'un droit est déterminé d'après la législation de l'État dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé.

Ainsi, les parts de société translucides à prépondérance immobilières françaises ne sont pas assimilées à des immeubles. Elles restent donc taxables dans l'État du domicile du défunt (article 8).

En revanche, les parts de sociétés transparentes, c'est-à-dire celles relevant de l'article 1655 ter du CGI (telles que les sociétés d'attribution ou de copropriété pour la France) sont, elles, considérées comme des immeubles.

**Attention** : cet article ne prévoyant pas une imposition exclusive du bien immobilier sis en France, la Belgique pourra également taxer cet immeuble (si pouvoir d'imposition mondiale). Dans ce cas, l'article 10 permettra de gérer cette double imposition :

- les biens meubles corporels autres que ceux visés aux articles 5 et 6 (fonds de commerce, bateaux, navires, aéronefs) sont imposables dans l'État où ils sont situés à la date du décès (article 7) ;
- les biens autres que ceux visés aux articles 4 à 7 ne sont imposables **que** dans l'État du domicile du défunt (article 8).

**Remarque** : les parts de sociétés à prépondérance immobilières sont considérées comme des biens meubles malgré la prépondérance immobilière de la société pour ce qui concerne les droits de mutation à titre gratuit.

### RÉPARTITION DU DROIT D'IMPOSER EN FONCTION DE CHAQUE TYPE DE BIEN

	État de situation	État du domicile du défunt au jour du décès
Biens immeubles	X (article 4)	
Parts de SCI		X (article 8)
Parts sociales (hors parts de SCI)		X (article 8)
Actions cotées		X (article 8)
Meubles meublants	X (à la date du décès) (article 7)	
Comptes bancaires		X (article 8)
Numéraire	X (à la date du décès) (article 7)	
Objets de valeur (bijoux et œuvres d'art)	X (à la date du décès) (article 7)	
Droits de propriété intellectuelle		X (article 8)
Autres biens		X (article 8)

**Le sort des dettes.** La convention prévoit des dispositions spécifiques concernant la déduction des dettes (article 9).

Les dettes garanties spécialement par des biens visés aux articles 4 à 7 viennent en déduction de la valeur de ces biens. Les autres dettes viennent en déduction de la valeur des biens auxquels sont applicables les dispositions de l'article 8.

Si la déduction prévue aux deux paragraphes qui précèdent laisse subsister un solde non couvert, ce solde est déduit de la valeur des autres biens soumis à l'impôt dans l'État où la déduction est effectuée en premier lieu.

S'il ne reste pas dans cet État d'autres biens soumis à l'impôt ou si la déduction laisse encore subsister un solde non couvert, ce solde est déduit de la valeur des biens soumis à l'impôt dans l'autre État.

### III. Comment élimine-t-on la double imposition ?

La Convention franco-belge en matière de succession met en œuvre simultanément les méthodes de l'exemption (article 10 a) et de l'imputation (article 10 b).

**Côté français, on distingue selon que le défunt était domicilié en ou hors de France :**

- si le défunt était domicilié en France : application de la méthode de l'imputation,
- si le défunt était domicilié en Belgique : application de la méthode du taux effectif.
- **attention, si le défunt n'est domicilié ni en France, ni en Belgique, la Convention ne s'applique pas.**

#### A. Méthode de l'exonération avec progressivité (système du « taux effectif »)

##### Article 10 a de la Convention

Chaque État conserve le droit de calculer l'impôt sur les biens dont l'imposition lui est attribuée, **d'après le taux effectif**, c'est-à-dire le taux moyen qui serait applicable, s'il tenait compte, pour le calcul de cette imposition, de l'ensemble des biens que sa législation interne (CGI, article 750 ter et fiche générale) lui permettrait d'imposer en l'absence de convention, donc même de ceux de ces biens à l'imposition desquels il renonce en vertu de l'accord.

#### B. Méthode de l'imputation et du crédit d'impôt

##### Article 10 b de la Convention

L'État où le défunt avait son domicile au moment de son décès peut, conformément à sa législation interne, imposer également les biens dont l'imposition est attribuée à l'autre État en vertu des articles 4 à 7. Mais, en ce cas, il impute sur son impôt, dans la mesure où celui-ci frappe lesdits biens, le montant de l'impôt perçu dans cet autre État du chef des mêmes biens.

**Attention : en Belgique, il n'est prévu aucune imputation de l'impôt étranger qui frappe les biens meubles.**

##### Exemple I : le défunt est résident belge

Monsieur De Brauwer, résident fiscal au sens de la Convention franco-belge, décède en Belgique. Il laisse pour lui succéder un fils domicilié en France depuis 12 ans. Il était propriétaire d'un immeuble en France et d'un immeuble en Belgique.

Dans la mesure où le défunt était domicilié fiscalement en Belgique, non seulement la Convention s'applique mais en plus la Belgique a le droit de taxer l'intégralité de la succession (immeuble en Belgique (article 4) et immeuble en France (article 10)).

La France ne peut taxer que l'immeuble en France (article 4) mais en tenant compte du taux effectif d'imposition déterminé en retenant la valeur de l'immeuble belge en plus de celle de l'immeuble français, sans que l'immeuble belge ne soit taxable. En effet, à défaut de convention, l'article 750 ter, 3°, du CGI permettrait à la France de taxer l'ensemble de la succession du fait de la durée de domiciliation du fils en France.



L'impôt sur le bien immobilier français pourra être déduit de l'impôt dû en Belgique au titre du même bien pour éviter la double imposition. C'est le notaire belge qui se chargera d'imputer ou de demander à l'administration fiscale belge le remboursement.

**Attention :** le décès étant intervenu en Belgique, la déclaration devra être déposée en France dans un délai de 12 mois (CGI, article 641). Toutefois, le délai pour déposer la déclaration de succession en Belgique est de 4 mois et le notaire belge devra indiquer la valeur du bien sis en France qui sera retenue dans la déclaration française. Sans compter qu'en Belgique les droits doivent être acquittés dans les 6 mois du décès sous peine d'intérêts de retard d'environ 7 % par an en Belgique.

### **Exemple 2 : le défunt est résident français**

Monsieur Lenôtre, résident fiscal français au sens de la Convention fiscale franco-belge, décède en France. Il laisse pour lui succéder un fils domicilié en Belgique.

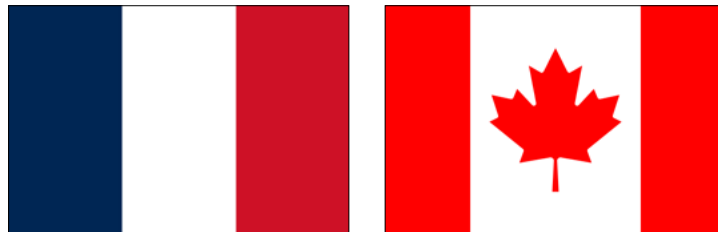
Le défunt possédait des parts de société à prépondérance immobilière belge et un immeuble en France.

Dans la mesure où le défunt était domicilié fiscalement en France non seulement la Convention s'applique mais en plus la France a le droit de taxer l'intégralité de la succession (immeuble en France (article 4) et les parts de SCI belge (article 10).

De son côté, la Belgique ne pourra rien taxer car les parts de sociétés relèvent de l'article 8 qui prévoit une imposition exclusive pour l'État du domicile du défunt.

Le décès étant intervenu en France, la déclaration de succession devra être déposée dans un délai de 6 mois (CGI, article 641).

Les héritiers devront se rapprocher d'un notaire belge pour connaître les formalités à accomplir en Belgique.



## France – Canada

Convention du 2 mai 1975<sup>14</sup>

(Successions)

---

<sup>14</sup> [Convention France-Canada \(impots.gouv.fr\)](https://impots.gouv.fr)



**Avertissement :** la présente fiche a été conçue en décembre 2023. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Absence de convention fiscale en matière de succession entre la France et le Canada

**La France et le Canada ne sont pas liés par une convention fiscale tendant à éviter la double imposition en matière de succession.** L'absence de droits de succession au Canada explique qu'une telle convention n'existe pas.

Cependant, une autre Convention existe « *tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune* ». Elle a été **signée** entre la France et le Canada à Paris le **2 mai 1975**. **Cette Convention contient des dispositions relatives aux droits de mutation à titre gratuit**, et donc aux droits de succession.

Cette Convention est entrée en vigueur le 29 juillet 1976 et a été successivement modifiée par l'avenant signé le 16 janvier 1987 à Ottawa entré en vigueur le 1er octobre 1988, par l'avenant signé le 30 novembre 1995 à Ottawa entré en vigueur le 1er septembre 1998 et enfin par l'avenant signé le 2 février 2010 à Paris entré en vigueur le 27 décembre 2013.

L'article 2 paragraphe 4 (issu de l'avenant du 30 novembre 1995) de la Convention précise qu'elle s'applique aux droits de mutation à titre gratuit mais seulement pour l'application des articles 4 (domicile fiscal), 23 (élimination des doubles dispositions), 25 (procédure amiable) et 26 (échange de renseignements).

## II. Comment les biens successoraux sont-ils imposés ?

En l'absence de convention fiscale en matière de succession entre la France et le Canada, la France applique ses règles de territorialité de droit commun fixées à l'article 750 *ter* du CGI<sup>15</sup>.

Conformément aux règles prévues à l'article 750 *ter*, 1<sup>o</sup> du CGI, lorsque le défunt est résident fiscal français, la succession est soumise aux droits de mutation à titre gratuit en France, que les biens soient situés en France ou au Canada et ce quelle que soit la résidence fiscale des héritiers.

## III. Existe-t-il un risque de double imposition ?

**Le Canada ne connaît pas d'impôt sur les successions.** En revanche, selon les règles de droit interne canadiennes, le défunt est réputé avoir aliéné tous ses biens immédiatement avant son décès et les plus-values latentes sont imposées. Ainsi, le bien immobilier situé au Canada que laisserait un défunt résident fiscal français sera taxé en France au titre des droits de succession en application des règles de droit interne françaises (article 750 *ter* du CGI) et au titre des plus-values latentes conformément aux règles de droit interne canadiennes. Les héritiers sont confrontés à une double imposition.

<sup>15</sup> Voir fiche « *Droit fiscal interne* » p. 8.

## IV. Comment élimine-t-on la double imposition ?

La double imposition est éliminée par l'application de l'article par l'**article 23, 2, c, i** de la Convention fiscale franco-canadienne en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune qui prévoit que :

*« Lorsqu'un défunt était un résident de France au moment du décès, la France soumet aux droits de mutation à titre gratuit l'ensemble des biens qui sont imposables selon sa législation interne et accorde, sur ces droits, une déduction d'un montant égal à l'impôt canadien payé sur les gains qui, à l'occasion du décès et selon les dispositions de la Convention, sont imposables au Canada ; cette déduction ne peut toutefois excéder la quote-part des droits de mutation français, calculés avant cette déduction, correspondant aux biens à raison desquels la déduction doit être accordée ».*

Attention, la Convention franco-canadienne en matière d'impôts sur le revenu ne couvre pas les impôts sur le revenu perçus par les provinces canadiennes. La double imposition en ce qui concerne les impôts provinciaux ne pourrait donc être évitée, le cas échéant, qu'en vertu de dispositions internes de ces provinces canadiennes auxquelles il conviendra de se reporter. Toutefois, la France a également conclu une entente fiscale avec la province du Québec le 1<sup>er</sup> septembre 1987<sup>16</sup> dont les règles d'imposition sont, pour la plupart, semblables à celles de la Convention franco-canadienne en matière d'impôts sur le revenu. La rédaction de l'article 22 de cette entente sur l'élimination des doubles impositions est similaire à celle de la Convention franco-canadienne en matière d'impôts sur le revenu (cf. article 22 § 1, c) i) s'agissant d'un défunt résident fiscal français au moment du décès). Ainsi, des avoirs situés dans la province du Québec bénéficieraient des deux conventions.

En cas de double imposition, en application de l'article 23 § 2, c, i de la Convention franco-canadienne et de l'article 22 § 1, c, i de l'entente franco-québécoise, l'impôt payé le cas échéant au Canada et/ou au Québec sur les plus-values au Canada et/ou au Québec selon la Convention et l'entente susvisées sera déduit des droits de mutation à titre gratuit dus en France.

### **Exemple 1 : le défunt est résident canadien**

Monsieur Caron, résident fiscal canadien, décède à Ottawa (Canada). Il laisse pour lui succéder un fils Paul domicilié en France depuis 10 ans. Il était propriétaire d'un appartement à Nice (France) et d'un appartement à Ottawa (Canada).

En l'absence de convention fiscale, la France applique ses règles de territorialité issues de l'article 750 ter du Code général des impôts de sorte qu'en l'espèce, suivant le 3<sup>o</sup>) de l'article précité l'ensemble des biens mondiaux sont imposables aux droits de succession en France, le fils Paul du défunt étant résident fiscal français depuis plus de 6 ans au cours des 10 dernières années.<sup>17</sup>

Le décès étant intervenu au Canada, la déclaration de succession devra être déposée dans un délai d'un an (CGI, article 641) à compter du décès.

En l'absence de droits de succession au Canada, et suivant les accords entre la France et le Canada, ceux acquittés en France pour le bien immobilier situé à Ottawa (Canada) pourront venir en déduction de l'impôt exigible sur la plus-value du même bien au Canada.

<sup>16</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/quebec/quebec\\_convention-avec-le-quebec\\_fd\\_2098.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/quebec/quebec_convention-avec-le-quebec_fd_2098.pdf)

<sup>17</sup> Voir fiche « Droit fiscal interne » p. 8.

## **Exemple 2 : le défunt est résident français**

Monsieur Granger, résident fiscal français, décède en France. Il laisse pour lui succéder une fille Pauline domiciliée à Montréal (Canada).

Le défunt possédait un appartement à Montréal (Canada) et un appartement à Paris (France).

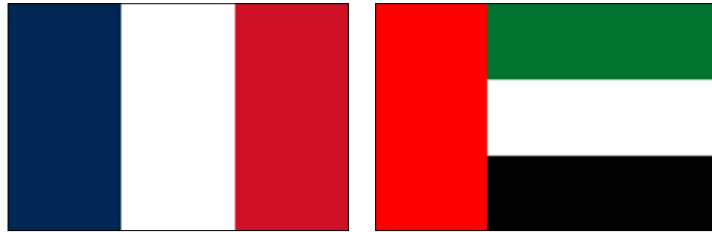
Dans la mesure où le défunt était domicilié fiscalement en France, et en l'absence de convention fiscale entre la France et le Canada en matière de succession, la France taxe l'intégralité de la succession suivant sa législation interne (CGI, article 750 *ter*<sup>18</sup>) : l'appartement canadien et l'appartement parisien seront tous deux soumis aux droits de mutation à titre gratuit français (CGI, article 750 *ter*, 1<sup>o</sup>) compte tenu de la résidence fiscale française de la personne décédée.

Eu égard aux accords entre la France et le Canada, les droits de succession acquittés en France au titre de l'appartement canadien pourront venir en déduction de l'impôt sur la plus-value exigible au Canada lors de la vente de ce bien.

**Pour rappel, il n'existe pas de droits de succession au Canada.** Le décès étant intervenu en France, la déclaration de succession devra être déposée dans un délai de 6 mois (CGI, article 641) à compter du décès.

---

<sup>18</sup> Voir fiche « Droit fiscal interne » p. 8.



## France – Émirats arabes unis

Convention du 19 juillet 1989<sup>19</sup>

(Successions)

---

<sup>19</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/Émirats\\_arabes\\_unis/Émirats\\_convention\\_cml.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/Émirats_arabes_unis/Émirats_convention_cml.pdf)



**Avertissement** : la présente fiche a été conçue en décembre 2023. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Champ d'application de la convention

**Attention** : pour les règles générales, nous renvoyons à la fiche de méthodologie consacrée au champ d'application d'une convention.

### A. Champ d'application temporel

Le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Émirats arabes unis ont conclu une Convention fiscale le 19 juillet 1989.

La Convention est **entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 1990** et s'applique notamment à toutes les successions ouvertes depuis cette date inclusivement.

### B. Champ d'application matériel

La Convention s'applique en France à « l'impôt sur les successions » et, pour ce qui concerne l'État des Émirats arabes unis, à tout impôt sur les successions institué par les Émirats, similaire à ceux auxquels s'applique la Convention pour ce qui concerne la France.

La Convention **ne couvre donc pas les droits de donation** qui restent soumis en France aux dispositions de l'article 750 *ter* du CGI.

### C. Champ d'application territorial

La Convention s'applique :

- pour ce qui concerne la France, aux départements européens et d'outre-mer y compris la mer territoriale et, au-delà de celle-ci, aux zones sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la République française a des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources des fonds marins et de leur sous-sol et des eaux surjacentes.
- pour ce qui concerne les Émirats arabes unis, au territoire de ces Émirats et aux îles leur appartenant, y compris la mer territoriale et, au-delà de celle-ci, aux zones sur lesquelles, en conformité avec le droit international, l'État des Émirats arabes unis a des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources des fonds marins et de leur sous-sol et des eaux surjacentes.

## II. Notion de résidence

La Convention entre la France et les Émirats arabes unis est basée sur la notion de résidence du défunt. Le domicile ou le lieu de résidence des héritiers n'a aucun effet sur l'application de la Convention.

Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer la résidence au regard du droit interne de chacun des États. En France, il sera fait application de l'article 4 B du CGI.

Lorsqu'une personne physique sera considérée comme résident des deux États (conflit positif), sa situation sera réglée de la manière suivante au moyen des critères **successivement appliqués** :

- a) cette personne est considérée comme un résident de l'État où elle dispose d'un **foyer d'habitation permanent** ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (**centre des intérêts vitaux**) ;
- b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des deux États, elle est considérée comme un résident de l'État où elle **séjourne de façon habituelle** ;
- c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'État dont elle possède **la nationalité** ;
- d) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, **les autorités compétentes des deux États tranchent la question d'un commun accord.**

### III. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?

C'est l'article 17 de la Convention qui traite des droits de succession dont les stipulations ont pour objet de répartir les biens héréditaires en deux masses, imposables, l'une en France et l'autre aux Émirats arabes unis :

- le paragraphe 1 prévoit que les biens immobiliers sont imposables uniquement dans l'État où ils sont situés (il s'agit d'une imposition exclusive) ;
- le paragraphe 2 prévoit que les biens meubles corporels ou incorporels effectivement rattachés à l'exercice, dans un État, d'une profession indépendante ou d'une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe qui y est situé ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans cet État (imposition exclusive également) ;
- le paragraphe 3 prévoit que les biens meubles corporels et incorporels (y compris les titres et dépôts) auxquels le paragraphe 2 n'est pas applicable ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État dont le défunt était un résident au moment du décès (imposition exclusive également).

#### RÉPARTITION DU DROIT D'IMPOSER EN FONCTION DE CHAQUE TYPE DE BIEN

	État de situation	État de résidence du défunt au jour du décès
Biens immeubles	X (article 17 paragraphe 1)	
Parts de société Y compris parts de SCI		X (article 17 paragraphe 3)
Actions cotées		X (article 17 paragraphe 3)
Meubles meublants		X (article 17 paragraphe 3)



Comptes bancaires		X (article 17 paragraphe 3)
Numéraire		X (article 17 paragraphe 3)
Objets de valeur (bijoux et œuvres d'art)		X (article 17 paragraphe 3)
Droits de propriété intellectuelle		X (article 17 paragraphe 3)
Biens meubles corporels ou incorporels rattachés à l'exercice d'une profession indépendante ou d'une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe	X (article 17 paragraphe 2)	
Autres biens		X (article 17 paragraphe 3)

## IV. Comment élimine-t-on la double imposition ?

La Convention conclue entre la France et les Émirats arabes unis prévoit les modalités d'élimination de la double imposition, en matière de droits de succession, à l'article 19 paragraphe 4.

Les biens successoraux d'un résident de France sont exonérés d'impôt sur les successions (« *impôts français mentionnés à l'alinéa a du paragraphe 1 de l'article 2* ») lorsque ces biens sont imposables dans les Émirats arabes unis en vertu de la présente Convention.

Toutefois, il faut être vigilant car le paragraphe 4 de l'article 19 prévoit également que la France conserve le droit de calculer l'impôt sur les biens imposables en France en vertu de la présente Convention d'après le taux moyen applicable à l'ensemble des biens que sa législation interne lui permet d'imposer.

Cela signifie que dans le cas d'un défunt résident en France, il devra être fait application du taux effectif pour la détermination des droits de succession dus en France.

Les biens situés aux Émirats arabes unis d'un résident de France seront exonérés lorsque la Convention prévoit que lesdits biens ne sont imposables qu'aux Émirats arabes unis. Cependant, les droits de succession dus en France seront déterminés en les calculant selon le taux effectif moyen applicable sur les autres biens<sup>20</sup>.

### Exemple I

Une personne résidente en France possède un appartement à Paris évalué 500 000 €, des meubles le garnissant pour 5 000 €, un appartement à Dubaï évalué à 300 000 €, des meubles le garnissant pour 5 000 €, ainsi que des avoirs financiers en France et à Dubaï respectivement de 200 000 € et 100 000 €.

Elle décède en juillet 2023 et laisse pour recueillir sa succession ses deux fils, à hauteur de moitié chacun, l'un vivant en France et l'autre à Abu Dhabi.

<sup>20</sup> Voir fiche générale « Comment raisonner en présence d'une convention fiscale ? » p. 15 pour le calcul du taux effectif.

Comment sera répartie l'imposition ?

L'article 17 § 1 prévoit que les biens immeubles ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État où ils sont situés. Ainsi, l'appartement situé à Dubaï ne sera pas taxable en France mais l'appartement parisien le sera.

L'article 17 § 3 prévoit que les biens meubles corporels et incorporels (y compris les titres et dépôts) ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État où le défunt était un résident au moment de son décès. Ainsi, les avoirs financiers détenus auprès d'établissements bancaires situés en France et à Dubaï seront taxables en France. Les meubles meublants situés dans l'appartement parisien et dans l'appartement sis à Dubaï seront taxables en France également.

Comment sera calculé l'impôt en France ?

Pour calculer les droits de succession français dus à raison de l'appartement parisien, des avoirs financiers en France et à Dubaï ainsi que des meubles meublants situés à Paris et à Dubaï, l'article 19 § 4 précise qu'il y a lieu de les calculer en fonction du taux qui aurait été dû conformément à la législation interne française (c'est-à-dire comme s'il n'y avait pas eu de convention fiscale).

Le défunt était résident de France, conformément à l'article 750 *ter*, 1°, du CGI, en l'absence de convention fiscale, c'est le patrimoine mondial du défunt qui est taxable en France au titre des droits de succession.

Il faut donc calculer les droits de succession dus par chacun des deux fils comme s'ils étaient taxables, en France, sur la moitié du patrimoine mondial leur revenant.

Actif successoral : 1 110 000 € revenant à chaque fils à hauteur de moitié : 555 000 €

Abattement de 100 000 € : soit un montant taxable de : 455 000 €

Droits de succession qui auraient été dus en l'absence de convention par chaque fils : 89 194 €.

Une fois ces droits de succession déterminés, il y a lieu de calculer le taux moyen de la manière suivante :

$$89\,194 / 555\,000 = 16,07\%$$

Une fois ce taux déterminé, il convient de l'appliquer sur la part des biens reçus par chaque fils mais uniquement sur ceux taxables en vertu de ladite Convention.

Actif taxable en France conformément à la Convention :

$$500\,000\text{ € (appartement Paris)} + 10\,000\text{ € (meubles)} + 300\,000\text{ € (avoirs financiers)} = 810\,000\text{ €}$$

$$\text{Par enfant : } 405\,000\text{ € au taux de } 16,07\% = 65\,083,50\text{ €.}$$

Les droits de succession dus par chacun des fils s'élèvent à 65 084 €.

## Exemple 2

Une personne résidente aux Émirats arabes unis possède notamment des meubles meublants en France évalués à 50 000 €, un appartement en France d'une valeur de 1 000 000 € et des avoirs financiers en France pour 250 000 €.

Elle décède en août 2023 laissant un fils vivant à Paris depuis une dizaine d'année et un fils vivant à Dubaï, recueillant chacun la moitié de la succession.

Quelle sera la fiscalité applicable en France ?

En vertu de l'article 17, § 1 et § 3 de la Convention précitée, seul l'appartement situé en France sera imposable en France.

Bien qu'un des héritiers réside en France depuis plus de 6 ans sur les 10 ans précédant le décès, ce dernier ne sera pas taxé en France sur la moitié du patrimoine mondial lui revenant (ce qui aurait été le cas conformément à l'article 750 *ter*, 3°, du CGI en l'absence de convention fiscale) mais uniquement sur la moitié de l'immeuble sis en France lui revenant.



## France – Espagne

Convention du 8 janvier 1963<sup>21</sup>

(Successions)

---

<sup>21</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/espagne/espagne\\_convention-avec-Lespagne-successions\\_fd\\_1427.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/espagne/espagne_convention-avec-Lespagne-successions_fd_1427.pdf)



**Avertissement :** la présente fiche a été conçue en janvier 2024. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Champ d'application de la Convention

**Attention :** pour les règles générales, nous renvoyons à la fiche de méthodologie consacrée au champ d'application d'une convention.

### A. Champ d'application temporel

Une Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et d'impôts sur les successions a été **signée** entre la France et l'Espagne à Madrid le **8 janvier 1963**.

La Convention est **entrée en vigueur le 29 décembre 1963** et s'applique à toutes les successions ouvertes depuis cette date inclusivement.

Seules les dispositions générales (articles 1 à 7 et 39 à 45) et celles relatives aux droits de succession (articles 29 à 38) s'appliquent, les autres dispositions de la Convention étant devenues caduques depuis l'entrée en vigueur, le 10 mars 1975, de la Convention fiscale du 27 juin 1973 en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

### B. Champ d'application matériel

La Convention s'applique en France à « *l'impôt sur les successions prélevé sur les parts héréditaires* » et en Espagne à « *l'impôt sur la masse successorale* » et à « *l'impôt sur les successions prélevé sur les parts héréditaires.* » En application de l'article 29-4 de la convention, cette dernière s'applique également aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajoutent à ces impôts et à ceux qui les remplacent.

Sous réserve des dispositions des articles 37 et 38, la Convention ne s'applique pas aux droits de mutations afférents aux donations qui restent soumis en France aux dispositions de l'article 750 *ter* du CGI.

### C. Champ d'application territorial

En France, la Convention s'applique en métropole et dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion).

En Espagne, la Convention s'applique à l'Espagne péninsulaire, aux Îles Baléares, aux Îles Canaries et aux villes de Ceuta et Melilla.

## D. Notion de domicile

Le domicile ou le lieu de résidence des héritiers ou légataires n'a aucun effet sur l'application de la Convention.

Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer le domicile du défunt au regard du droit interne de chacun des États. En France, il sera fait application de l'article 4 B du CGI.

C'est seulement lorsque la détermination du domicile pose un problème (conflit) qu'il convient de se référer aux critères (hiérarchisés et non alternatifs) posés par l'article 3 de la Convention :

- a) le **défunt** est réputé **résident** de l'État contractant où il dispose d'un **foyer d'habitation permanent** ;
- b) lorsqu'il dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États contractants, il est considéré comme résident de l'État contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;
- c) si l'État contractant où la personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou que celle-ci ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États contractants, cette personne est considérée comme un **résident de l'État contractant où elle séjourne de façon habituelle** ;
- d) si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des États contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un **résident de l'État contractant dont elle possède la nationalité** ;
- e) s'il avait la nationalité des deux États contractants ou s'il ne possédait la nationalité d'aucun d'eux, les **autorités administratives compétentes des deux États tranchent la question d'un commun accord**.

Une fois la domiciliation du défunt établie, la convention va ventiler entre chaque État le droit de taxer chaque catégorie de biens, mais aussi permettre à l'État qui renonce à imposer un bien d'en tenir néanmoins compte afin de préserver la progressivité de l'impôt.

## II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?

La suppression des doubles impositions est réglée par les articles 30 à 34 de la Convention dont les stipulations ont pour objet de répartir les biens héréditaires en deux masses imposables, l'une en France et l'autre en Espagne.

Les biens immobiliers ne sont imposables que dans l'État où ils sont situés (article 30).

Le caractère immobilier d'un bien ou d'un droit est déterminé d'après la législation de l'État dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé.

Ainsi, les parts de société translucides à prépondérance immobilière françaises, c'est-à-dire pour la France, les parts de société relevant des articles 8 à 8 ter du CGI (notamment les SCI soumises à l'impôt sur le revenu) ne sont pas assimilées à des immeubles. Elles restent donc taxables dans l'État de domicile du défunt.

En revanche, les parts de sociétés transparentes relevant de l'article 1655 ter du CGI (sociétés d'attribution ou de copropriété) sont, elles, considérées comme des immeubles.

L'article 31 précise que les biens meubles corporels ou incorporels laissés par le défunt, résident au moment de son décès de l'un des deux États contractants et investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou autre laissés par le défunt, résident au moment de son décès de l'un des deux États contractants, sont soumis à l'impôt sur les successions selon la règle suivante :

- si l'entreprise ne possède un établissement stable que dans l'un des deux États contractants, les biens ne sont soumis à l'impôt que dans cet État ; il en est ainsi même lorsque l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre État sans y avoir d'établissement stable ;
- si l'entreprise a un établissement stable dans chacun des États contractants, les biens sont soumis à l'impôt dans chaque État dans la mesure où ils sont affectés à un établissement stable situé sur le territoire de cet État.

Sont toutefois exclus du champ d'application de ces stipulations les investissements effectués par le défunt sous forme de valeurs mobilières ou de parts sociales.

Les biens meubles corporels ou incorporels rattachés à des installations permanentes et affectés à l'exercice d'une profession libérale ne sont imposables que dans l'État où se trouvent ces installations (article 32).

Les autres biens meubles corporels (notamment meubles meublants, numéraire et objets, et collections d'art) ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État où ils se trouvent effectivement situés à la date du décès. Toutefois, les bateaux, aéronefs, automobiles et autres véhicules à moteur sont imposables dans l'État où ils ont été immatriculés (article 33).

Les autres biens incorporels (notamment les valeurs mobilières, qu'elles soient françaises ou étrangères) ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État dont le défunt était le résident au moment de son décès (article 34). Quant aux brevets d'invention, marques de fabrique et droits de propriété intellectuelle, ils sont imposables dans l'État contractant où ils ont été déposés. Si le dépôt a été fait dans les deux États contractants, l'État autre que celui du domicile du défunt impose la valeur des droits découlant du dépôt fait sur son territoire.

**Précision :** les parts de sociétés à prépondérance immobilières sont considérées comme des biens meubles malgré la prépondérance immobilière de la société pour ce qui concerne les droits de mutation à titre gratuit.

**Pour information :** il existe entre la France et l'Espagne une divergence de qualification concernant les comptes bancaires. En effet, en droit français, les comptes bancaires constituent des créances à l'encontre de la banque dépositaire, et donc des biens meubles incorporels imposables dans l'État de résidence du défunt (article 34). L'administration fiscale espagnole qualifie les comptes bancaires de biens meubles corporels, imposables dans l'État où ils sont situés (article 33). Cette divergence de qualification peut aboutir, selon les cas, soit à une double imposition non visée par la convention, soit à une double exonération. Ainsi, lorsque le défunt était domicilié fiscalement en France et détenait un compte bancaire en Espagne, l'administration fiscale française considère qu'il est imposable en France (article 34) et l'administration fiscale espagnole, en Espagne (article 33). Cette double imposition doit, en pratique, être résolue par la mise en œuvre de la procédure amiable prévue par l'article 40 de la convention<sup>22</sup>.

---

22 En ce sens, v. Rép. min. Vallex n° 39460, JOAN Q., 5 mars 2001, p. 1376.

## RÉPARTITION DU DROIT D'IMPOSER EN FONCTION DE CHAQUE TYPE DE BIEN

	État de situation	État du domicile du défunt au jour du décès
Biens immeubles	X (article 30)	
Parts de SCI		X (article 34)
Meubles meublants, objets et collections d'art	X (article 33)	
Comptes bancaires		X (article 34)
Numéraire	X (article 33)	
Bateaux, aéronefs, automobiles et autres véhicules à moteur	X (article 33) État où ils sont immatriculés	
Valeurs mobilières		X (article 34)
Brevets d'invention, marques de fabrique et droits de propriété intellectuelle	X (article 33) En cas de dépôt dans les deux États, l'État autre que celui du domicile du défunt impose la valeur des droits découlant du dépôt fait sur son territoire	

**Le sort des dettes.** La Convention prévoit des dispositions spécifiques concernant la déduction des dettes (article 35).

Les dettes garanties spécialement par des biens visés aux articles 31 à 34 viennent en déduction de la valeur de ces biens. Les autres dettes viennent en déduction de la valeur des biens auxquelles sont applicables les dispositions de l'article 34.

Si la déduction prévue aux deux paragraphes qui précèdent laisse subsister dans un État contractant un solde non couvert, ce solde est déduit des autres biens soumis à l'impôt des successions dans ce même État.

### III. Comment élimine-t-on la double imposition ?

La Convention met en œuvre la méthode de l'exonération combinée avec le **système du taux effectif** (article 36 § 4) : « (...) *Nonobstant les dispositions de la présente Convention, chaque État conserve le droit de calculer l'impôt sur les biens héréditaires qui sont réservés à son imposition exclusive, d'après le taux qui serait applicable s'il était tenu compte de l'ensemble des biens qui seraient imposables d'après sa législation interne* ».

En conséquence, il convient de déterminer le taux effectif applicable aux héritiers en tenant compte des biens soumis à l'impôt en France et en Espagne, puis d'appliquer ce taux à la part nette de chaque héritier, déterminée sans tenir compte de la valeur des biens situés en Espagne.

Ainsi, il sera taxé en France les biens qui y sont imposables au regard des articles 30 à 34 de la Convention, en tenant compte de la progressivité de l'impôt français.

**Attention** : si le défunt n'est domicilié ni en France, ni en Espagne, la Convention ne s'applique pas.



### **Exemple I : le défunt est résident français**

Monsieur Perez, résidant fiscal français au sens de la Convention franco-espagnole, décède en France. Il laisse pour lui succéder deux enfants domiciliés en France. Il était propriétaire :

- d'une maison à Toulouse : 800 000 €
- d'un appartement à Begur (Espagne) : 600 000 €
- d'un compte chèque dans une banque en France : 60 000 €
- d'un compte chèque dans une banque en Espagne : 20 000 €

TOTAL = 1 480 000 €

#### **1<sup>e</sup> étape** : détermination de l'actif successoral taxable en France

Dans la mesure où le défunt était domicilié fiscalement en France, la convention s'applique, et il convient de déterminer l'actif successoral taxable en France, soit la maison de Toulouse (article 30, État du lieu de situation) et les comptes bancaires en France et en Espagne (article 34, État de résidence du défunt).

L'appartement de Begur n'est taxable qu'en Espagne (article 30, État du lieu de situation)

La masse taxable en France en application de la convention s'élève donc à la somme de 880 000 € revenant à chacun des héritiers à concurrence de 440 000 €.

#### **2<sup>e</sup> étape** : calcul du taux effectif

##### Détermination de la base de calcul du taux effectif

La cotisation de base est déterminée à partir de l'ensemble des biens successoraux qui auraient été imposables en France conformément à la loi française applicable en l'absence de convention (article 750 *ter* du CGI).

Il y a donc lieu d'ajouter à la masse taxable en France la valeur de l'appartement situé en Espagne, soit un montant total taxable en l'absence de convention de 1 480 000 € qui constitue la base de calcul du taux effectif.

##### Liquidation de l'impôt théorique qui serait dû en l'absence de convention

L'actif qui serait taxable en l'absence de convention s'élève à 1 480 000 €, revenant à chacun des deux héritiers à concurrence de 740 000 €.

Chaque héritier dispose d'un abattement légal de 100 000 € vis-à-vis du défunt.

Après application de l'abattement, la masse taxable pour chacun d'eux s'élève à 640 000 € et l'impôt à 134 962 €.

### Détermination du taux effectif

Le taux effectif correspond au ratio de l'impôt théorique dû par rapport à la masse taxable, soit  $134\,962 / 740\,000 = 18,23\%$ .

**3<sup>e</sup> étape** : liquidation de l'impôt dû pour les biens taxables en France en vertu de la Convention au taux effectif .

Il convient enfin d'appliquer le taux effectif à la masse taxable en France, soit :  $440\,000 \times 18,23\% = 80\,212\text{ €}$ .

Après application de la Convention fiscale du 8 janvier 1963 tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions, le montant des droits de mutation dû par chaque héritier est de 80 212 €, soit un total de 160 424 € (contre 269 924 € en l'absence de convention).

Le décès étant intervenu en France, la déclaration de succession devra être déposée dans un délai de six mois à compter du décès (article 64 I du CGI).

Les héritiers devront se rapprocher d'un notaire espagnol pour connaître les formalités à accomplir en Espagne.

### **Exemple 2 : le défunt est résident espagnol**

Monsieur Garcia, résidant fiscal espagnol au sens de la Convention franco-espagnole, décède en Espagne. Il laisse pour lui succéder deux enfants domiciliés en Espagne. Il était propriétaire :

- d'une maison à Toulouse : 800 000 € ;
- d'un appartement à Begur (Espagne) : 600 000 € ;
- d'un compte chèque dans une banque en France : 60 000 € ;
- d'un compte chèque dans une banque en Espagne : 20 000 €.

TOTAL = 1 480 000 €

**1<sup>e</sup> étape** : détermination de l'actif successoral taxable en France

Dans la mesure où le défunt était domicilié fiscalement en Espagne, la Convention s'applique, et il convient de déterminer l'actif successoral taxable en France, soit la maison de Toulouse (article 30, État du lieu de situation).

L'appartement de Begur (article 30, État du lieu de situation) et les comptes bancaires en France et en Espagne (article 34, État de résidence du défunt) ne sont taxables qu'en Espagne.

La masse taxable en France en application de la convention s'élève donc à la somme de 800 000 € revenant à chacun des héritiers à concurrence de 400 000 €.

## **2<sup>e</sup> étape** : calcul du taux effectif

### Détermination de la base de calcul du taux effectif

La cotisation de base est déterminée à partir de l'ensemble des biens successoraux qui auraient été imposables en France conformément à la loi française applicable en l'absence de convention (article 750 *ter* du CGI).

Le défunt étant résident fiscal espagnol au jour du décès, il conviendra de tenir compte de l'ensemble des biens situés en France (y compris les liquidités).

Soit un montant total taxable en l'absence de convention de 860 000 € qui constitue la base de calcul du taux effectif.

### Liquidation de l'impôt théorique qui serait dû en l'absence de convention

L'actif qui serait taxable en l'absence de convention s'élève à 860 000 €, revenant à chacun des deux descendants à concurrence de 430 000 €.

Chaque héritier dispose d'un abattement légal de 100 000 € vis-à-vis du défunt.

Après application de l'abattement, la masse taxable pour chacun d'un s'élève à 330 000 € et l'impôt à 64 194 €, soit 128 388 € au total.

### Détermination du taux effectif

Le taux effectif correspond au ratio de l'impôt théorique dû par rapport à la masse taxable, soit  $64\,194 / 430\,000 = 14,92 \%$ .

**3<sup>e</sup> étape** : liquidation de l'impôt dus pour les biens taxables en France en vertu de la Convention au taux effectif.

Il convient enfin d'appliquer le taux effectif à la masse taxable en France, soit :  $400\,000 \times 14,92 \%$  = **59 680 €**.

Après application de la Convention fiscale du 8 janvier 1963 tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions, le montant des droits de mutation dû par chaque héritier est de 59 680 €, soit un total de 119 360 € (contre 128 388 € en l'absence de convention).

Le décès étant intervenu en Espagne, la déclaration doit être déposée en France dans un délai de 12 mois (CGI, article 641).

**Pour information :** le régime fiscal applicable en Espagne est complexe.

Chacune des Communautés autonomes dispose d'une législation propre relative aux droits de succession. L'impôt peut varier en fonction de la résidence habituelle du défunt et du degré de parenté. Le Fisc espagnol n'est pas unique étant donné qu'en plus du Fisc central (siège à Madrid et Délégations des Communautés autonomes), il en existe d'autres : Navarre d'une part et Álava, Vizcaya, Guipuzcoa (ces trois dernières composant le Pays Basque) d'autre part.

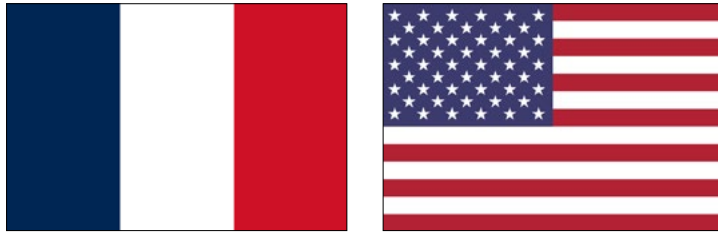
Chaque fisc foral (local) dispose de compétences limitées à l'étendue de son propre territoire.

S'agissant de la législation fiscale, il convient de distinguer :

- la législation de l'État ;
- les législations des Communautés autonomes (autres que le Pays Basque et la Navarre) ;
- les législations forales (Navarre et Pays Basque - Alava, Guipúzcoa et Vizcaya).

Au total, il existe 17 législations autonomes.





## France – États-Unis

Convention du 8 décembre 2004<sup>23</sup>

(Successions - Donations)

---

<sup>23</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/États-unis/États-unis\\_convention-avec-les-États-unis-successions-donations\\_fd\\_1836.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/États-unis/États-unis_convention-avec-les-États-unis-successions-donations_fd_1836.pdf)



**Avertissement :** la présente fiche a été conçue en février 2024. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Champ d'application de la Convention

**Attention :** pour les règles générales, nous renvoyons à la fiche de méthodologie consacrée au champ d'application d'une convention.

### A. Champ d'application temporel

Une Convention tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les successions et sur les donations a été **signée** entre la France et les États-Unis à Washington le **24 novembre 1978**.

La Convention est **entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 1980** et s'applique à toutes les successions ouvertes et aux donations effectuées à compter de cette date inclusivement.

Un avenant à cette Convention a été signé à Washington le 8 décembre 2004 et est entré en vigueur le 21 décembre 2006.

Les paragraphes 3 de l'article 11 (biens de communauté et déduction maritale) et de l'article 12 (exonérations et crédits) de la Convention, tels qu'ils ont été amendés par l'avenant signé le 8 décembre 2004, s'appliquent aux successions ouvertes et aux donations effectuées à compter du 10 novembre 1988 aux conditions prévues au paragraphe 3 de l'article 19 de la Convention.

### B. Champ d'application matériel

La Convention s'applique en France « *aux successions des personnes ayant, au moment de leur décès, leur domicile en France, (...) et aux donations réalisées par des personnes ayant, au moment où elles les effectuent, leur domicile en France* ». Elle concerne les droits de mutation à titre gratuit sur les successions et sur les donations.

La Convention s'applique aux États-Unis « *aux successions des personnes soumises à la législation fiscale des États-Unis en raison de leur domicile dans ce pays ou de leur citoyenneté américaine, au moment de leur décès (...) et aux donations réalisées par des personnes soumises, au moment où elles les effectuent, à la législation fiscale des États-Unis en raison de leur domicile dans ce pays ou de leur citoyenneté américaine* ». Elle concerne l'impôt fédéral sur les donations et sur les successions y compris « *the tax on generation-skipping transfers* ».

### C. Champ d'application territorial

En France, la convention s'applique en métropole et dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion).

Aux États-Unis, la convention s'applique à tous les États membres et au district de Columbia.

## D. Notion de domicile

Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer le domicile au regard du droit interne de chacun des États. En France, il sera fait application de l'article 4B du CGI. Aux États-Unis, la notion de domicile fait appel à un rattachement subjectif fort et repose sur des situations de fait.

### À noter

La détermination du domicile aux fins de l'impôt américain sur les successions et les donations est différent de la détermination de l'impôt sur le revenu américain qui dépend essentiellement de la résidence. Une personne est considérée comme domiciliée aux États-Unis aux fins de l'impôt sur les successions et les donations si elle vit aux États-Unis et n'a pas l'intention de partir pour le moment.

Pour déterminer, en matière de transmission à titre gratuit, si une personne est domiciliée aux États-Unis, les facteurs suivants sont pris en compte :

- la déclaration d'intention (dans les demandes de visa, les déclarations de revenus, le testament, etc.)
- la durée de résidence aux États-Unis
- le statut de carte verte
- le style de vie aux États-Unis et à l'étranger
- les liens avec l'ancien pays
- le pays de citoyenneté
- la localisation des intérêts commerciaux
- les lieux où se trouvent les affiliations à des clubs, à des églises, les inscriptions sur les listes électorales...

On rappellera que l'avenant du 8 décembre 2004 a introduit une mesure de lutte contre l'évasion fiscale aux États-Unis en réservant la possibilité pour les États-Unis d'appliquer leur législation interne en présence d'une succession ou d'une donation d'une personne citoyenne américaine ou ayant son domicile aux États-Unis, et d'exercer leur droit de suite à l'encontre des citoyens américains qui ont abandonné leur citoyenneté pour des motifs fiscaux pendant une période de 10 ans à compter de leur renonciation à leur citoyenneté ou de leur départ des États-Unis.

Dans l'hypothèse d'un conflit positif de domicile, la convention franco-américaine pose, en son article 4, les critères suivants (successifs et non alternatifs) :

- a) le terme « **domicile** » désigne le lieu où le défunt avait ou le donateur a son foyer permanent d'habitation ;
- b) **lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le domicile** d'après l'alinéa qui précède, le défunt ou le donateur est réputé avoir eu son domicile dans celui des deux États avec lequel ses liens personnels sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;
- c) **si le centre des intérêts vitaux ne peut pas être déterminé**, il est réputé avoir son domicile dans celui des deux États où il séjourne de façon habituelle ;
- d) **s'il ne séjournait de façon habituelle dans aucun des deux États**, le défunt ou le donateur est réputé avoir eu son domicile dans l'État dont il possède la nationalité ;
- e) **si le défunt ou le donateur est binational ou n'a la nationalité d'aucun des deux États**, il appartient alors aux États de déterminer d'un commun accord l'État du domicile du défunt ou du donateur.



## II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?

L'**article 5** de la Convention prévoit que les biens immobiliers sont imposables dans l'État où ils sont situés. L'avenant du 8 décembre 2004 a élargi la notion de biens immobiliers aux titres de sociétés à prépondérance immobilière.

L'**article 6** de la Convention prévoit que les biens servant ou détenus pour l'exercice de l'activité d'un établissement stable ou d'une base fixe sont imposables dans l'État de situation de cet établissement ou base fixe.

En application de l'**article 7**, les biens mobiliers corporels, à l'exception du numéraire, sont imposables dans leur État de situation sauf s'ils sont destinés à une base fixe ou un établissement stable de l'autre pays. Les biens meubles corporels utilisés par une personne pour son usage personnel ou celui de sa famille échappent à la règle de rattachement à l'État de situation et ne sont donc imposables que dans l'État du domicile du donateur ou du défunt.

Tous les autres biens, c'est-à-dire les actions ou parts de sociétés, les créances, les biens incorporels et le numéraire ne sont imposables **que** dans l'État du domicile du donateur ou du défunt. Il s'agit d'une imposition exclusive. L'**article 8** de la convention se réfère également à la citoyenneté mais ce critère n'a vocation à s'appliquer que pour les citoyens américains domiciliés en France.

### RÉPARTITION DU DROIT D'IMPOSER EN FONCTION DE CHAQUE TYPE DE BIEN

	État de situation	État du domicile du donateur ou défunt au jour du décès
Biens immeubles	X (article 5)	
Parts de SCI	X (article 5)	
Parts sociales (hors parts de SCI)		X (article 8)
Actions cotées		X (article 8)
Meubles meublants	X (article 7)	X (article 7-2 – meubles réservés à l'usage personnel)
Comptes bancaires		X (article 8)
Numéraire		X (article 8)
Objets de valeur (bijoux et œuvres d'art)	X (article 7)	
Droits de propriété intellectuelle		X (article 8)
Biens servant à l'exercice de l'activité d'un établissement stable	X (article 6)	
Autres biens		X (article 8)

### III. Comment élimine-t-on la double imposition ?

L'élimination de la double imposition est régie par l'**article 12** de la Convention fiscale franco-américaine.

**Lorsque la personne est domiciliée en France**, la succession ou la donation n'est imposable qu'en France, à moins qu'elle ne porte sur des biens immobiliers américains, des biens relevant d'un établissement stable ou d'une base fixe aux États-Unis ou d'autres biens corporels situés aux États-Unis.

Avant la modification de la Convention par l'avenant du 8 décembre 2004, les biens imposables aux États-Unis échappaient à toute imposition en France mais les droits dus en France étaient calculés au taux correspondant au total des biens imposables en droit interne français (règle du taux effectif).

Ces règles conventionnelles ont été radicalement modifiées par l'avenant du 8 décembre 2004. Selon cet avenant, l'intégralité de la succession (ou de la donation) d'une personne domiciliée en France est imposable en France. L'impôt prélevé, le cas échéant, aux États-Unis en application de la convention est simplement déductible de l'impôt français correspondant. Cette méthode du crédit d'impôt permet notamment à la France d'appliquer les dispositions de l'article 750 *ter* 3° du CGI aux défunts ou donateurs domiciliés en France (quelle que soit leur nationalité, française ou américaine).

**Lorsque la personne est domiciliée aux États-Unis**, la succession ou la donation relève des droits de mutation américains. En présence de biens imposables en France, conformément aux articles 5, 6 et 7 précités de la convention, les États-Unis accordent un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt perçu en France sur ces biens. La France calcule son imposition selon la méthode du taux moyen<sup>24</sup> en prenant en compte la valeur des actifs situés aux États-Unis.

**Nb** : les citoyens américains restent imposables aux États-Unis en dépit de leur domicile à l'étranger. Dans ce cas, les États-Unis accordent un crédit d'impôt égal à l'impôt payé en France.

#### Exemple I : le défunt est résident américain

Monsieur Harper, résident fiscal américain, au sens de la Convention franco-américaine, décède à Miami (Floride, États-Unis). Il laisse pour lui succéder un fils Adrian domicilié en France depuis 10 ans. Il était propriétaire d'un appartement à Paris (France) et d'une maison à Fort Lauderdale (Floride).

Dans la mesure où le défunt était domicilié fiscalement aux États-Unis, l'administration fiscale américaine taxe l'ensemble des biens mondiaux mais accorde un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt perçu en France sur les biens taxables en France.

La France ne peut taxer que l'immeuble en France (article 5) mais en tenant compte du taux moyen d'imposition déterminé en retenant la valeur de la maison située à Fort Lauderdale (Floride) en plus de celle de l'appartement parisien, sans que la maison située aux États-Unis ne soit taxable. En effet, à défaut de convention, l'article 750 *ter*, 3°, du CGI permettrait à la France de taxer l'ensemble de la succession compte tenu que le fils de la personne décédée est résident français depuis plus de 6 ans (précédant les 10 années du décès).

L'impôt exigible sur l'appartement parisien pourra être déduit de l'impôt dû aux États-Unis au titre du même bien pour éviter la double imposition suivant le mécanisme du crédit d'impôt.

Le décès étant intervenu aux États-Unis, la déclaration de succession devra être déposée dans un délai d'un an (CGI, article 641).

<sup>24</sup> Sur la notion de « taux moyen », voir fiche « Comment raisonner en présence d'une convention internationale ? » p. 15.

**Attention (article 13) :** toute demande de crédit ou de remboursement d'impôt, fondée sur les dispositions de la convention, doit être faite avant l'expiration du plus long des délais suivants :

- celui prévu, pour faire une demande de remboursement d'impôt, par la législation de l'État contractant auprès duquel la demande de crédit ou de remboursement est faite ;
- 5 ans à partir de la date du décès de la personne pour laquelle la demande est faite ;
- une année après la détermination définitive (administrative ou judiciaire) et le paiement de l'impôt pour lequel tout crédit est demandé en vertu de l'article 12, à la condition que cette détermination et ce paiement interviennent dans les 10 ans à dater du décès.

### **Exemple 2 : le défunt est résident français**

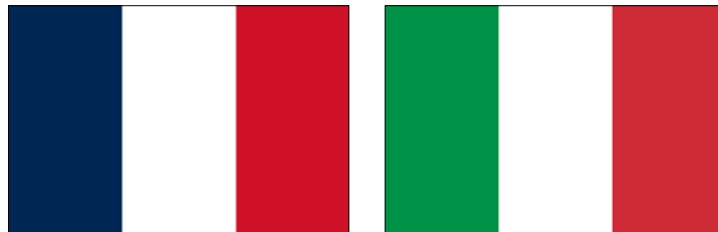
Monsieur Carpentier, résident fiscal français au sens de la Convention fiscale franco-américaine, décède en France. Il laisse pour lui succéder une fille Bénédicte domiciliée aux États-Unis.

Le défunt possédait un appartement à Austin (Texas, États-Unis) et un appartement à Valence (France).

Dans la mesure où le défunt était domicilié fiscalement en France non seulement la Convention s'applique mais en plus la France a le droit de taxer l'intégralité de la succession mondiale sous réserve de l'application du crédit d'impôt au titre du bien immobilier situé aux États-Unis. En effet, la fiscalité exigible aux États-Unis au titre de l'appartement situé à Austin (Texas) pourra venir en déduction de celle applicable en France pour le même bien.

Le décès étant intervenu en France, la déclaration de succession devra être déposée dans un délai de 6 mois (CGI, article 641).

**Pour information :** les successions aux États-Unis ont deux niveaux d'imposition. L'imposition fédérale tout d'abord qui s'applique dans tous les États fédérés, et ensuite une imposition au niveau de l'État lui-même qui n'est pas systématique et dont les montants et les taux peuvent varier chaque année. Pour l'année 2024, au niveau fédéral une donation est exonérée de toute fiscalité jusqu'à 18 000 \$ par bénéficiaire. Au-delà, il existe le « *lifetime gift and estate tax exemption* » qui permet au cours de sa vie et au moment de son décès de transmettre jusqu'à 13 610 000 \$ sans imposition. Les droits de succession s'appliquent sur le patrimoine global du défunt sans distinction selon les liens de parenté des héritiers ou légataires. Les droits sont calculés selon une table de taux progressifs allant de 18 % (pour une valeur imposable inférieure à 10 000 \$) à 40 % (sur tout montant excédant 1 000 000 \$).



## France – Italie

Convention du 20 décembre 1990<sup>25</sup>

(Successions et donations)

---

<sup>25</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/italie/italie\\_convention-avec-l-italie-successions\\_fd\\_1781.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/italie/italie_convention-avec-l-italie-successions_fd_1781.pdf)



**Avertissement** : la présente fiche a été conçue en décembre 2023. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Champ d'application de la Convention

**Attention** : pour les règles générales, nous renvoyons à la fiche de méthodologie consacrée au champ d'application d'une convention.

### A. Champ d'application temporel

Une Convention a été signée à Rome le 20 décembre 1990, en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur **les successions** et sur **les donations**, entre la France et l'Italie.

Cette Convention est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 1995 et s'applique aux successions ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> avril 1995 et aux donations effectuées à compter de cette même date.

### B. Champ d'application matériel

Cette Convention concerne :

- pour la France, les droits de mutation à titre gratuit ;
- pour l'Italie, l'impôt sur les successions et donations.

### C. Champ d'application territorial

En France, la convention s'applique en métropole et dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion).

L'Italie désigne le territoire d'application de la législation fiscale de la République italienne.

### D. Notion de domicile

Le domicile ou le lieu de résidence des héritiers ou des donataires n'a aucun effet sur l'application de la convention. La Convention franco-italienne en matière de successions et donations est basée sur la notion de domicile du défunt ou du donateur.

Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer le domicile au regard du droit interne de chacun des États. En France, il sera fait application de l'article 4 B du CGI.

C'est seulement lorsque la détermination du domicile pose un problème (conflit) qu'il convient de se référer aux critères (successifs et non alternatifs) permettant de déterminer ce domicile (article 4) :

- a) cette personne est considérée comme domiciliée dans l'État où elle dispose d'un **foyer d'habitation permanent** ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme domiciliée dans l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (**centre des intérêts vitaux**) ;
- b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme domiciliée dans l'État où elle **séjourne de façon habituelle** ;
- c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme domiciliée dans l'État dont elle possède **la nationalité** ;
- d) si cette personne possède la nationalité des deux États, ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

### Remarque :

Avant de se prévaloir de la convention, les héritiers doivent démontrer que la succession a effectivement été soumise à l'impôt dans un État en raison d'un critère analogue à celui de la résidence. D'une manière générale, le modèle OCDE exclut du bénéfice de la convention, les personnes dont la succession « *n'est soumise à l'impôt dans un État que pour les biens qui y sont situés* ».

L'Italie a mis en place en 2017 un régime attractif pour les nouveaux arrivants qui permet une imposition des revenus de source étrangère moyennant un montant forfaitaire annuel, et inclut une composante pour les droits de succession : la succession d'un défunt bénéficiaire de ce régime ne sera soumise à l'impôt successoral italien qu'à raison des biens situés en Italie. De ce fait, la succession tombe précisément dans l'exclusion susvisée et la convention franco-italienne du 20 décembre 1990 ne lui est pas applicable. Dans cette hypothèse, les héritiers, résidents de France, seront donc soumis au seul droit interne français (taux et abattements du droit français).

## II. Comment la convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?

Les articles 5 à 9 de la Convention ont pour objet de répartir les biens en deux masses, imposables l'une en France et l'autre en Italie, et l'article 10 prévoit les règles de déduction des dettes :

- les biens immobiliers sont imposables dans l'État où ils sont situés (article 5) et les droits immobiliers dans l'État où sont situés les immeubles auxquels ces droits s'appliquent. Les actions ou parts de société dont l'actif est constitué pour plus de la moitié d'immeubles (hors immeuble d'exploitation) sont considérées comme des biens immobiliers. La détention peut être directe ou indirecte (par sociétés interposées). Les parts ou actions font partie de la succession ou de la donation si le défunt ou donateur détient avec son groupe familial (conjoint, ascendants ou descendants ou frères et sœurs) plus de la moitié des parts ou actions ;
- les biens mobiliers d'une entreprise comme dépendant d'un établissement stable sont imposables dans l'État de cet établissement (article 6 et 7).

### Remarques :

- ne sont pas considérés comme des établissements stables : les locaux (ou marchandises) destinés au stockage, à l'exposition ou à la livraison ;
- les valeurs mobilières et les droits de créance sont imposables dans l'État de leur situation (article 8). On entend par valeurs mobilières : actions, obligations, certificats d'investissement, bons de souscription (tout titre financier négociable) ;
- les biens autres que ceux visés aux articles 5 à 8 ne sont imposables **que** dans l'État du domicile du défunt ou du donateur (article 9). **Il s'agit d'une imposition exclusive.**

Par « autres biens » on entend : parts de sociétés (sauf de SPI), comptes bancaires et placements, assurances-vie, tous autres biens mobiliers (véhicules, navires de plaisance, bijoux, etc.).

### Le sort des dettes (article 10) :

- les dettes afférentes aux différents biens visés aux articles 5 à 8 sont déductibles de la valeur de ces biens (dette d'affectation) ;
- les autres dettes viennent en déduction de la valeur des biens auxquels s'appliquent les dispositions de l'article 9 (pas d'affectation).

### RÉPARTITION DU DROIT D'IMPOSER EN FONCTION DE CHAQUE TYPE DE BIEN

	État de situation	État du domicile du défunt au jour du décès
Biens immeubles	X (article 4)	
Parts de société à prépondérance immobilière	X (article 5)	
Parts sociales ou actions (hors prépondérance immobilière)		X (article 9)
Meubles meublants		X (article 9)
Comptes bancaires		X (article 9)
Numéraire		X (à la date du décès) (article 9)
Objets de valeur (bijoux et œuvres d'art)		X (article 9)
Droits de propriété intellectuelle		X (article 9)
Autres biens		X (article 9)

## III. Comment élimine-t-on la double imposition ?

La suppression des doubles impositions est basée sur le principe du crédit d'impôt lorsque le défunt ou donateur est domicilié en France (article 11).

### Côté français, on distingue selon que le défunt était domicilié en ou hors de France :

- le défunt ou donateur est domicilié en France. L'ensemble des biens dépendant de la succession ou de la donation est imposé en France, y compris les biens qui sont imposables en Italie conformément aux dispositions de la Convention. De l'impôt français est déduit le montant de l'impôt payé en Italie pour les biens qui y sont imposables, conformément aux dispositions de la convention. Cette déduction ne peut toutefois excéder la quote-part de l'impôt français, calculé avant cette déduction, correspondant aux biens à raison desquels la déduction doit être accordée<sup>26</sup> ;

<sup>26</sup> Cf. fiche droit commun 750 ter et principe de l'imputation p. 9.

- le défunt au moment du décès ou le donateur au moment de la donation n'est pas domicilié en France. L'impôt français sur les biens qui sont imposables en France conformément aux dispositions de la convention est calculé au taux correspondant à la totalité des biens imposables selon la législation interne française.

En présence d'un héritier domicilié en France, on procédera au calcul du taux moyen sur la totalité (voir exemple ci-dessous).

### Exemple

Monsieur Paolini est décédé en Italie, où il était domicilié. Il laisse pour lui succéder un enfant domicilié en France depuis 15 ans et un enfant domicilié en Italie. L'actif de succession comprend des parts de SCI de droit français qui détient un immeuble situé en France (évaluées à 300 000 €), un immeuble situé en Italie (500 000 €) et une voiture immatriculée en Italie (15 000 €).

Les héritiers reçoivent les mêmes droits sur les biens français et italiens. Ils n'ont pas eu de donations taxables en France au cours des 15 dernières années. Le défunt ne détenait pas de biens mobiliers en France.

Le défunt étant décédé domicilié en Italie, la Convention entre la France et l'Italie du 20 décembre 1990 est donc applicable.

Selon cette Convention, les biens immobiliers sont imposables dans l'État où ils sont situés (article 5). Sont notamment visés par cette disposition les biens immobiliers d'une entreprise industrielle ou commerciale, ceux servant à l'exercice d'une profession libérale ou à caractère indépendant ainsi que, pour la France, les actions ou parts des sociétés à prépondérance immobilière.

Le défunt étant décédé domicilié en Italie, les parts de SCI sont taxables en France et l'immeuble situé en Italie est taxable en Italie. Conformément à l'article 9, les autres biens ne sont imposables **que** dans l'État du domicile du défunt. Aussi, la voiture est taxable en Italie.

L'article 11 règle les modalités d'élimination de la double imposition. L'ensemble des biens visés aux articles 5 à 9 est imposable dans l'État du domicile du défunt ou du donateur. Le domicile étant situé en Italie, les biens visés aux articles 5 à 9 sont donc imposables en Italie.

Cependant, lorsque la France dispose également du droit d'imposer ces mêmes biens en application des dispositions des articles 5 à 8 (parts de SCI, par exemple), l'Italie accorde un crédit d'impôt correspondant à l'impôt français payé à raison de ces biens, imputable sur la fraction de l'impôt italien correspondant à ces mêmes biens.

Cette règle de partage de l'imposition avec imputation d'un crédit d'impôt ne s'applique pas aux biens non dénommés visés à l'article 9, imposables **uniquement** (taxation exclusive) dans l'État du domicile du défunt ou du donateur (la voiture en l'espèce).

L'article 11 prévoit en outre que l'État autre que celui du domicile du défunt, en l'espèce la France, peut appliquer la règle du taux effectif pour déterminer le montant de l'impôt applicable aux biens qu'il est en droit d'imposer conformément aux dispositions de la convention. Dans ce cas, le taux effectif d'imposition est à calculer pour chaque héritier.

**Concernant l'héritier domicilié en Italie**, dans la mesure où le défunt était domicilié en Italie, il y a lieu de faire application de la méthode du taux effectif. En l'absence de convention, la France ne



pourrait imposer que les biens situés en France, à savoir les parts de SCI en application de l'article 750 *ter* 2° du CGI.

L'héritier italien recevrait donc des titres pour une valeur de 150 000 € (300 000/2).

**1<sup>e</sup> étape :** calcul des droits de successions en l'absence de convention

Le calcul des droits de succession serait donc le suivant :

actif taxable en France :	150 000
forfait funéraire :	- 750
actif net :	149 250
abattement 779 I du CGI :	- 100 000
assiette taxable :	49 250

**Soit 8 044 € de droits à taxer en France en théorie.**

**2<sup>e</sup> étape :** calcul du taux effectif

Taux moyen de  $8\,044 / 149\,250 \times 100 = 5,39\%$

**3<sup>e</sup> étape :** calcul des droits dus en application de la convention

La France pourrait taxer les titres de SCI revenant à l'héritier italien, soit 150 000 € :

actif taxable en France :	150 000
forfait funéraire :	- 750
actif net :	149 250

le taux moyen sera directement applicable aux 149 250 €.

Les droits dus s'élèveront à 8 044 €. **Pour l'héritier italien, l'application du taux moyen n'a pas de conséquences en l'espèce.**

**Concernant l'héritier domicilié en France**, dans la mesure où le défunt était domicilié en Italie, en l'absence de convention, la France pourrait imposer l'ensemble des biens appartenant au défunt et transmis à l'héritier domicilié en France et l'ayant été pendant 6 ans au moins au cours des 10 dernières années précédant le décès (CGI article 750 *ter*, 3°).

L'héritier français recevrait donc des titres pour une valeur de 150 000 € (300 000/2), une quote-part d'immeuble italien pour une valeur de 250 000 € et une quote-part de voiture pour une valeur de 7 500 €.

**1<sup>e</sup> étape :** calcul des droits de successions en l'absence de convention

Le calcul des droits de succession serait donc le suivant :

actif taxable en France :	407 500
forfait de 5 % :	20 375
forfait funéraire :	- 750
actif net :	427 125
abattement 779 I du CGI :	- 100 000
assiette taxable :	327 125

**Soit 63 619 € de droits à taxer en France en théorie.**

**2<sup>e</sup> étape :** calcul du taux effectif

Taux moyen de  $63\,619 / 427\,125 \times 100 = 14,89\%$  à comparer au taux de 5,39 % de l'héritier italien.

**3<sup>e</sup> étape :** calcul des droits dus en application de la Convention

La France pourrait taxer les titres de SCI revenant à l'héritier français, soit 150 000 € :

actif taxable en France :	150 000
forfait funéraire :	- 750
actif net :	149 250

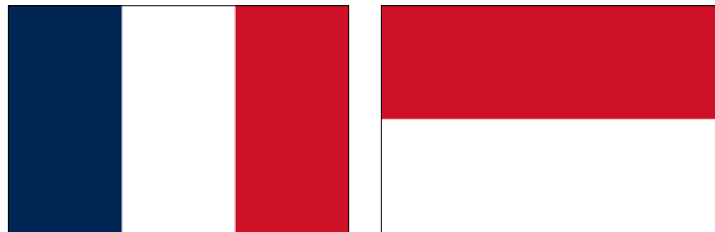
Le taux moyen sera directement applicable sur les 149 250 €.

**Les droits dus s'élèveront à 28 044 €. Pour l'héritier français, l'application du taux moyen aboutit à être taxé à un taux plus élevé.**

**Nb :** si le défunt était domicilié en France, la France aurait été en droit de taxer l'ensemble des biens transmis à l'héritier français et à l'héritier italien. L'Italie aurait pu taxer le bien immobilier situé en Italie en faisant application d'un taux effectif moyen, le cas échéant.

**Remarque :** l'abattement en ligne directe en Italie est de 1 000 000 € et le taux de taxation est de 4 %. Plus généralement, il existe trois taux d'imposition (4 %, 6 % et 8 %) appliqués aux successions et différenciés en fonction du degré de parenté avec le défunt.





## France – Monaco

Convention du 1<sup>er</sup> avril 1950<sup>27</sup>

(Successions)

---

<sup>27</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/monaco/monaco\\_convention-avec-monaco-successions\\_fd\\_1968.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/monaco/monaco_convention-avec-monaco-successions_fd_1968.pdf)



**Avertissement** : la présente fiche a été conçue en 2024. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Champ d'application de la Convention

**Attention** : pour les règles générales, nous renvoyons à la fiche de méthodologie consacrée au champ d'application d'une convention.

### A. Champ d'application temporel

La France et la principauté de Monaco sont liées par la Convention du 1<sup>er</sup> avril 1950, qui régit les modalités de traitement fiscal des successions **des ressortissants de l'un ou de l'autre État**.

La loi n° 53-84 du 7 février 1953 de la Convention de Paris tendant à éviter les doubles impositions et l'assistance en matière successorale, signée le 1<sup>er</sup> avril 1950 entre la France et la principauté de Monaco (JO n° 36 du 11 février 1953) a autorisé l'approbation de cette Convention en France par le décret n° 53-555 du 1<sup>er</sup> juin 1953 portant publication de la Convention entre la France et la principauté de Monaco tendant à éviter les doubles impositions et à codifier les règles d'assistance en matière successorale, signée à Paris du 1<sup>er</sup> avril 1950 (JO n° 134 du 10 juin 1953).

### B. Champ d'application matériel

Cette Convention ne vise que l'impôt français sur les successions, c'est-à-dire les droits d'enregistrement dus en cas de transmission à titre gratuit à cause de mort (sous la condition expresse que le défunt possède soit la nationalité monégasque, soit la nationalité française).

Elle ne s'applique pas aux mutations à titre gratuit entre vifs. La convention ne s'applique donc pas aux droits de donation qui restent soumis, en France, aux dispositions de l'article 750 *ter* du CGI<sup>28</sup>.

### C. Champ d'application territorial

Le champ d'application territorial de la Convention est le suivant :

- en France, la Convention s'applique en métropole et dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) ;
- à Monaco : la Convention s'applique au territoire de la principauté.

<sup>28</sup> Voir fiche « Droit fiscal interne » p. 8.

## D. Notion de domicile

Le domicile est défini par l'article 1<sup>er</sup> de la Convention. Le « domicile » à Monaco sera constaté par le ministre d'État après avis du Consul Général de France.

Sont considérées comme domiciliées dans la principauté de Monaco au moment de leur décès les personnes de nationalité française qui, à cette date, y avaient résidé de manière habituelle **depuis 5 ans au moins**.

Toutefois, les personnes faisant partie ou relevant de la Maison souveraine ainsi que les fonctionnaires, employés et agents des services publics de la principauté sont considérés comme domiciliés en principauté dès lors qu'ils y établissent leur résidence habituelle et qu'ils y résident en fait à la date de leur décès, sans qu'aucune condition de durée ne soit exigée.

## II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?

**Immeubles et droits immobiliers.** Aux termes du paragraphe 1 de l'article 2 de la Convention, les immeubles et droits immobiliers faisant partie de la succession d'un ressortissant de l'un des deux États contractants ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État où ils sont situés.

Le caractère immobilier d'un bien ou d'un droit est déterminé en fonction de la législation de l'État dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé.

**Biens meubles corporels : cas général.** Selon les stipulations de l'article 3 de la Convention, les biens meubles corporels autres que ceux visés aux articles 4, 5 et 6 de la Convention (qui visent notamment les bateaux et aéronefs, ainsi que les biens meubles corporels ou incorporels investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou autre, y compris les entreprises de navigation maritime ou aérienne) ainsi que les billets de banque et autres espèces monétaires ayant cours légal au lieu de leur émission sont soumis à l'impôt de succession au lieu où ces biens se trouvent effectivement au moment du décès.

**Cas particulier des bateaux et aéronefs.** Les bateaux et aéronefs (autres que ceux visés à l'article 5 de la Convention) sont imposés dans l'État où ils ont reçu leur acte de nationalité ou dans lequel ils ont été immatriculés.

**Cas particulier des biens meubles corporels ou incorporels investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou autre.** Selon les stipulations de l'article 5 de la Convention, les biens meubles corporels ou incorporels laissés par les ressortissants des deux États contractants et investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou autre, y compris les entreprises de navigation maritime ou aérienne, sont soumis à l'impôt sur les successions dans les conditions suivantes :

- si l'entreprise ne possède un établissement stable que dans l'un des États, les biens ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans celui-ci ;
- si l'entreprise a un établissement stable dans chacun des deux États, les biens sont soumis à l'impôt sur les successions dans chaque État dans la mesure où ils sont affectés à l'établissement qui y est situé.

**Autres biens incorporels.** En application de l'article 6 de la Convention, les actions, parts sociales, fonds d'État, obligations, créances chirographaires ou hypothécaires et tous les biens autres que ceux visés aux articles 2 à 5 laissés par un ressortissant de l'un des deux États sont soumis aux dispositions suivantes :

- si le défunt était domicilié au moment de son décès dans l'un des deux États, ces biens ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans cet État (article 6a) ;
- si le défunt n'avait pas son domicile dans l'un des deux États, ces biens ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État dont le défunt était ressortissant au moment de son décès ; s'il était, au moment de son décès, ressortissant des deux États, chaque cas d'espèce fera l'objet de conventions particulières entre les administrations française et monégasque (article 6b).

Il résulte de cette disposition que les biens français, autres que ceux visés aux articles 2 à 5, cessent d'être assujettis à l'impôt en France lorsqu'ils dépendent de la succession d'un ressortissant français ou monégasque domicilié sur le territoire de la principauté. Il en est ainsi, notamment, des créances sur débiteurs français, des valeurs mobilières françaises, des brevets d'invention, marques de fabrique et droits de propriété littéraire concédés en France.

De même, l'impôt français ne pourrait être exigé sur ces mêmes biens s'ils dépendaient de la succession d'un ressortissant monégasque domicilié dans un État autre que la France et la principauté<sup>29</sup>.

### Pour rappel

La réponse ministérielle Patriat n° 12663<sup>30</sup> a précisé que le régime fiscal applicable aux transmissions par décès de parts de société civile agricole est également déterminé par l'article 6 de la Convention.

De même, la réponse ministérielle Ehrmann n° 52232<sup>31</sup> a précisé que les transmissions par décès de parts d'une société civile immobilière, quelles que soient la nature et la localisation de ses actifs, sont imposables à Monaco si le défunt y était domicilié au moment de son décès au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la Convention.

Ces deux réponses ministérielles ont été reprises au BOFiP le 2 juin 2021. Elles sont donc opposables à l'administration fiscale.

## RÉPARTITION DU DROIT D'IMPOSER EN FONCTION DE CHAQUE TYPE DE BIEN

	État de situation	État du domicile du défunt au jour du décès
Biens immeubles	X (article 2)	
Parts de SCI		X (article 6)
Parts sociales (hors parts de SCI)		X (article 6)
Actions cotées		X (article 6)
Meubles meublants	X (à la date du décès) (article 3)	

<sup>29</sup> BOE 1953-1-6385 : non repris dans la dernière version du Bofip.

<sup>30</sup> JOAN du 8 mai 1989, p. 2097.

<sup>31</sup> JOAN du 30 décembre 1991, p. 5387.

Comptes bancaires		X (article 6)
Numéraire	X (à la date du décès) (article 3)	
Objets de valeur (bijoux et œuvres d'art)	X (à la date du décès) (article 3)	
Droits de propriété intellectuelle		X (article 6)
Autres biens		X (article 6)

**Le sort des dettes.** L'article 7 de la Convention règle le mode d'imputation des dettes grevant les successions des ressortissants des États contractants en désignant les biens sur lesquels ces dettes doivent être imputées en priorité.

Les dettes afférentes à une entreprise commerciale, industrielle ou autre, y compris les entreprises de navigation maritime ou aérienne, sont imputables sur les biens affectés à cette entreprise. Si l'entreprise possède un établissement stable dans chacun des deux États, les dettes sont imputables sur les biens affectés à l'établissement dont elles dépendent.

Les dettes garanties, soit par des immeubles ou des droits immobiliers, soit par des bateaux ou des aéronefs visés à l'article 4 de la Convention, soit par des biens affectés à une entreprise de la nature visée à l'article 5 de la Convention sont imputables sur ces biens. Si la même dette est garantie à la fois par des biens situés dans les deux États, l'imputation se fait sur les biens situés dans chacun des deux États proportionnellement à la valeur taxable de ces biens.

### III. Comment élimine-t-on la double imposition ?

La Convention ne prévoit aucun mécanisme pour éviter la double imposition (pas de taux effectif pour le calcul de l'impôt lorsque les biens sont imposés en France). La Convention franco-monégasque répartit uniquement l'imposition entre les deux États et permet, pour la France, de taxer ses ressortissants installés à Monaco.

#### Exemples

Paul et Karen, de nationalité monégasque, résident à Monaco et souhaitent transmettre des biens mobiliers (parts de SCI relevant de l'article 8 du CGI détenant des immeubles en France) et immobiliers (immeubles situés en France) à leurs enfants résidents à Monaco. Sur le plan fiscal, est-il préférable de donner ou léguer les biens ?

**1. En cas de donation.** Il n'existe pas de convention fiscale entre la France et Monaco en matière de donation. La donation sera donc soumise aux dispositions de l'article 750 *ter*, 2<sup>o</sup>, du CGI<sup>32</sup>.

Ainsi, la donation des titres de la SCI et des immeubles sera taxée en France (taux et abattements du droit français).

**2. En cas de succession.** Si une personne physique décède domiciliée dans la principauté de Monaco, il convient d'appliquer les dispositions de la Convention franco-monégasque du 1<sup>er</sup> avril 1950, tendant à éviter les doubles impositions et à codifier les règles d'assistance en matière successorale,

<sup>32</sup> Voir fiche « Droit fiscal interne » p. 8.



sous **la condition expresse que le défunt possède soit la nationalité monégasque, soit la nationalité française**. En l'espèce, cette condition est remplie par Paul et Karen.

Il s'ensuit que la transmission des immeubles situés en France sera taxable en France (article 2-1 de la Convention).

En revanche, il convient de déterminer la nature des parts de SCI propriétaire d'immeubles en France. L'article 2-2 de la Convention prévoit que « *la question de savoir si un bien ou un droit a le caractère immobilier sera résolue d'après la législation de l'État dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé* ».

En France, les parts de SCI relevant de l'article 8 du CGI sont des biens mobiliers au plan juridique<sup>33</sup>.

Ainsi, en application de l'article 6 de la convention, les parts de SCI seront soumises à l'impôt de succession à Monaco.

En conclusion, si Paul et Karen possèdent leur domicile fiscal dans la principauté de Monaco au moment de leur décès, les parts de SCI française seront exclusivement taxables par le fisc monégasque (à 0 % en l'espèce). Il en va ainsi même si les actifs sociaux sont principalement constitués de biens immobiliers situés en France.

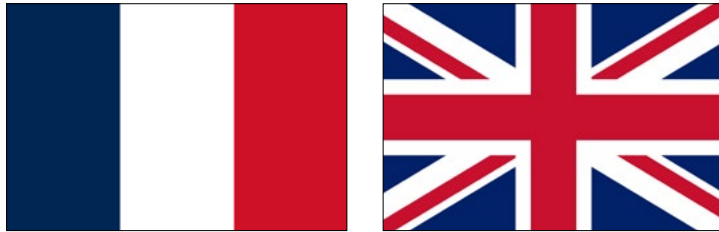
**Pour information :** Monaco n'impose aux droits de succession que les biens situés à Monaco et exonère les successions en ligne directe et entre époux. Les droits de succession entre parents plus éloignés restent limités (8 à 13%) et sont de 16% entre tiers.

La déclaration de succession doit être déposée au pôle enregistrement du service des impôts du domicile du défunt. Si le défunt résidait habituellement dans la principauté de Monaco, au service des impôts de Menton, 7, rue Victor Hugo, 06507 Menton Cedex<sup>34</sup>. Depuis le 1<sup>er</sup> novembre 2017, c'est au service départemental de l'enregistrement de Nice que doivent être déposées les déclarations de succession et de don manuel des personnes physiques résidant à Monaco<sup>35</sup>.

33 En ce sens, Rép. min. Patriat, JOAN 25 sept. 1989, p. 4260, n°12663 ; Ehrmann, JOAN, 24 févr. 1992, p. 884, n° 52331 et 52332.

34 CGI ann. IV article 121 Z *quinquies*.

35 Arrêté du 13 octobre 2017.



## France – Royaume-Uni

Convention du 21 juin 1963<sup>36</sup>

(Successions)

---

<sup>36</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/royaume-uni/royaume-uni\\_convention-avec-le-royaume-uni-successions\\_fd\\_1790.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/royaume-uni/royaume-uni_convention-avec-le-royaume-uni-successions_fd_1790.pdf)



**Avertissement :** la présente fiche a été conçue en février 2024. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Champ d'application de la Convention

**Attention :** pour les règles générales, nous renvoyons à la fiche de méthodologie consacrée au champ d'application d'une convention.

### A. Champ d'application temporel

Une Convention entre la France et le Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions a été **signée le 21 juin 1963**.

La Convention est **entrée en vigueur le 30 juin 1964** et s'applique à toutes les successions ouvertes depuis cette date inclusivement.

### B. Champ d'application matériel

La Convention s'applique en France à « *l'impôt sur les successions prélevé sur les parts héréditaires* » et au Royaume Uni à « *l'impôt sur la masse successorale (estate duty) prélevé en Grande-Bretagne* ».

À cet égard, l'*Estate Duty* mentionnée dans la Convention de 1963 a été remplacée par l'*Inheritance Tax*. La Convention ne s'applique pas à d'éventuels taxes, droit de timbre etc. relatifs aux successions. La Convention ne s'applique donc pas aux droits de donation, qui restent soumis en France aux dispositions de **l'article 750 ter du CGI**<sup>37</sup>.

### C. Champ d'application territorial

En France, la Convention s'applique en métropole et dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion).

Au Royaume-Uni, la Convention s'applique à la Grande-Bretagne et l'Irlande du Nord. La Grande-Bretagne désigne l'Angleterre, le Pays de Galles et l'Écosse ; elle ne comprend pas les îles anglo-normandes, ni l'île de Man.

### D. Notion de domicile

La Convention en son article 2 § 3, prévoit des règles spécifiques pour la détermination de la résidence fiscale en ce qui concerne l'imposition des successions :

<sup>37</sup> Voir fiche « *Droit fiscal interne* » p. 8.

- I. En premier lieu, chaque pays applique ses règles de droit interne pour déterminer si la personne est considérée comme ayant son domicile fiscal dans cet État<sup>38</sup>.

## Notion de domicile

Le **domicile fiscal** est une notion distincte de la nationalité d'une personne ou de sa résidence civile. Une même personne peut disposer de logements dans plusieurs pays et acquitter des impôts dans différents États.

Si la Convention consacre un long développement à cette problématique, et notamment à l'hypothèse d'une domiciliation dans les deux pays, c'est que chaque pays signataire a sa propre définition de la résidence fiscale dans son droit interne. Une même personne pourrait donc, par application du droit interne de chaque pays, être considérée par le droit français d'une part et le droit britannique d'autre part comme domiciliée fiscalement dans le pays considéré.

**Notion de domicile fiscal en droit interne français :** voir fiche générale p. 14 article 4B du CGI.

## Notion de domicile fiscal en droit britannique

Pour les personnes physiques, **la première notion est celle de domicile** : ce terme juridique est utilisé pour désigner le territoire dont la législation s'applique à la personne. Le domicile n'est pas, ici, assimilable à la résidence ou à l'installation dans un pays. C'est le *Homeland*.

Chaque personne a une « *domicile of origin* » : c'est généralement le domicile des parents jusqu'à ce qu'il ait opéré un choix de domicile personnel. Le *domicile of origin* peut donc être considéré comme domicile alors que l'intéressé n'a jamais vécu dans le pays (nationalité du père ou grand-père par exemple).

Chaque personne a aussi un « *domicile of choice* », c'est-à-dire un domicile qui correspond à deux conditions :

- l'intéressé réside dans cet endroit,
- il a émis l'intention claire et arrêtée d'y établir son foyer.

Les défunts *domiciled* sont taxés sur leur patrimoine mondial, quel que soit leur lieu de résidence.

Le sont également les *deemed domiciled*, c'est-à-dire les personnes qui ont résidé au Royaume-Uni pendant 15 des 20 dernières années.

C'est également le cas des *formerly domiciled resident* :

- personnes nées au Royaume-Uni avec un *domicile of origin* au Royaume-Uni ;
- qui ont acquis un autre *domicile of choice* ;
- qui étaient résidents au Royaume-Uni pendant au moins une des 2 dernières années fiscales.

Se pose ensuite **la question de la résidence** pour savoir si on est en présence d'un *deemed domiciled* ou d'un *formerly domiciled resident*.

<sup>38</sup> Pour la France, voir l'article 4B du CGI.

La loi de finances britannique pour 2013 a en effet introduit une définition légale de la résidence. Elle a supprimé la notion de résidence ordinaire. Elle prévoit un mécanisme en trois parties pour déterminer le domicile fiscal.

1) Facteurs absolus de non-résidence (un des trois facteurs suffit) :

- la personne était résidente britannique pendant une ou plusieurs des 3 dernières années et passe désormais moins de 16 jours par an au Royaume-Uni ;
- la personne n'était pas résidente au cours des 3 dernières années et passe moins de 46 jours au Royaume-Uni ;
- la personne part travailler à l'étranger à plein temps, pour peu qu'elle passe moins de 91 jours au Royaume-Uni et que les jours travaillés (ne comptent que si plus de 3 heures par jour) au Royaume-Uni représentent moins de 31 jours.

2) Facteurs absolus de résidence (critères alternatifs) :

- la personne passe plus de 183 jours au Royaume-Uni au cours de l'année fiscale ;
- la personne dispose d'une seule habitation qui se situe au Royaume-Uni, ou toutes ses habitations sont au Royaume-Uni ;
- la personne travaille à plein temps au Royaume-Uni.

3) Si les facteurs absolus sont non concluants :

L'administration considère que plus la personne passe de jours sur le territoire, moins le nombre de liens avec le Royaume-Uni est nécessaire pour devenir résident. Un jour est considéré comme passé si la personne est sur le territoire à minuit.

D'autre part, pour les personnes qui arrivent au Royaume-Uni, leur situation est déterminée en considération de leur proximité avec le Royaume-Uni, appréciée selon quatre domaines principaux :

- famille résidente au Royaume-Uni ;
- travail régulier au Royaume-Uni (au moins 40 jours par an) ;
- disposition d'une habitation au Royaume-Uni et occupation de plus de 90 jours par an ;
- présence au Royaume-Uni de plus de 90 jours sur une année fiscale au cours des 2 dernières années fiscales.

L'administration comptabilise le nombre de liens avec le Royaume-Uni et, en fonction des jours sur place, détermine si la personne est résidente ou non.

Les *resident non domiciled* sont imposés sur leur patrimoine situé au Royaume-Uni.

Les *non residence non domiciled* sont imposés sur leur patrimoine immobilier situé au Royaume-Uni.

La comparaison entre les deux systèmes conduit à conclure qu'il existe des cas où une même personne est considérée comme domiciliée au Royaume-Uni au sens du droit fiscal interne britannique et domiciliée en France au sens du droit fiscal interne français.

2. Si l'application de ces règles aboutit, dans chaque pays, à considérer la personne décédée comme domiciliée dans chaque État, ce sont alors les règles de la Convention qui s'appliquent pour trancher la question.

Les critères posés par la Convention sont hiérarchisés :

1. foyer permanent d'habitation. En présence de deux foyers, il convient de prendre en compte celui avec lequel les liens personnels et économiques sont les plus étroits ;
2. à défaut, territoire de séjour habituel ;
3. à défaut, pays de nationalité ;
4. à défaut, décision à prendre d'un commun accord entre les autorités fiscales.

**Remarque** : ne sont concernées par la Convention que les personnes qui se trouvaient au moment de leur décès domiciliées sur une partie du territoire de l'une des parties contractantes, au sens du droit interne ou, en cas de contrariété, du droit conventionnel.

Les personnes qui ne seraient pas considérées comme fiscalement domiciliées en France ou au Royaume-Uni ne seront pas concernées par le champ d'application de la Convention et les mécanismes qu'elle prévoit pour éviter la double taxation.

Le mécanisme de la Convention ayant pour but d'éviter la double taxation, il est spécifié qu'il ne trouvera néanmoins à s'appliquer, dès lors que la condition de domicile est remplie, que si le bien concerné est imposable (et pas nécessairement imposé dans l'hypothèse d'une exonération spéciale : monument historique, bien soumis à bail rural à long terme, etc.) dans les deux pays.

En effet, à défaut de double imposition théorique, il ne serait pas pertinent de faire application d'une convention ayant pour l'objet d'éviter une double imposition.

## II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?

Des conflits de rattachement des biens peuvent survenir entre les États, notamment à raison de la qualification différente donnée à certains biens par les législations internes.

L'article 4 de la Convention permet de déterminer le lieu d'imposition d'un bien.

Le principe général est celui de l'imposition de la transmission dans l'État de domicile du défunt, sauf pour les biens immobiliers et ceux qui sont rattachés à un établissement stable ou une base fixe.

1. Lieu où les biens ci-après visés se trouvent (notion de présence physique sur le territoire français : corporel) ;

- immeubles et parts de SCI par référence au lieu de situation des immeubles ;
- biens mobiliers corporels ne faisant pas l'objet d'une disposition spéciale, dont les billets de banque et les espèces monétaires.

2. Lieu du domicile du défunt, au sens de la Convention (incorporel) :

- immeubles et parts de SCI par référence au lieu de situation des immeubles ;
- créances, dont les comptes en banque ;
- titres émis par une collectivité publique ;
- sommes payables au titre des polices d'assurances ;
- brevets, marques, dessins, droits d'auteur, licences ;
- droits et actions dérivés d'obligation délictuelles ou quasi-délictuelles ; les actions de sociétés françaises sont taxables en France, donc dans un portefeuille il faut distinguer entre les actions ;
- créances établies par jugement.

3. Lieu où la société a été constituée pour les actions et parts de sociétés capitaux.

4. Lieu de l'exploitation :

- parts de sociétés de personnes (SNC, SCS, SC, etc.) ;
- clientèle ;

5. Lieu de l'immatriculation pour les bateaux et aéronefs.

6. Tous les autres droits et intérêts sont situés au lieu déterminé par la législation interne du pays dans lequel le *de cuius* n'avait pas son domicile fiscal au sens de la Convention.

### **TABLEAU RÉCAPITULATIF DE LA SITUATION DU BIEN EN FONCTION DE CHAQUE TYPE DE BIEN**

<b>Type de biens</b>	<b>Règle</b>
Biens immeubles	État de situation. (article 4 a) Le caractère immobilier s'apprécie selon la législation interne du lieu de situation.
Parts de SCI transparente	État de situation de l'immeuble détenu par la société. (article 4 g) (pour les société civiles immobilières : lieu de situation des immeubles exploités conformément à l'objet social).
Parts de SCI non transparente	État de situation de l'immeuble détenu par la société. (article 4 g) (pour les société civiles immobilières : lieu de situation des immeubles exploités conformément à l'objet social).
Meubles meublants	Situation à la date du décès. Ou destination si en cours de transfert à la date du décès. (article 4 b)
Objets d'art et collection	Situation à la date du décès. Ou destination si en cours de transfert à la date du décès. (article 4 b)
Bijoux-Or	Situation à la date du décès. Ou destination si en cours de transfert à la date du décès. (article 4 b)
Automobiles	Situation à la date du décès. Ou destination si en cours de transfert à la date du décès. (article 4 b)
Cheptel	Situation à la date du décès. Ou destination si en cours de transfert à la date du décès. (article 4 b)
Argent et espèce	Situation à la date du décès. Ou destination si en cours de transfert à la date du décès. (article 4 b)
Bateaux, navires et aéronefs	Situation au lieu d'immatriculation. (article 4 i)

Comptes de dépôts et épargne dans les établissements financiers situés en France ; Contrat d'assurance-vie (article 757 B du CGI) Obligations	Situation au lieu où la personne était domiciliée (au sens de la convention) au moment de son décès. (article 4c)
Fond Commun de Placement, SICAV, actions cotées	Situation au lieu où la société a été constituée. (article 4e)
Sommes payables en vertu de police d'assurance (indemnités, etc.)	Situation au lieu où la personne était domiciliée (au sens de la Convention) au moment de son décès. (article 4f)
Clientèle	Situation au lieu où est exploitée l'entreprise, le fonds, ou où est exercée la profession libérale. (article 4h)
Droits de propriété intellectuelle, brevets, marques, droits d'auteurs, etc.	Situation au lieu où la personne était domiciliée (au sens de la Convention) au moment de son décès. (article 4j)
Droits et actions dérivés d'obligations délictuelles ou quasi-délictuelles	Situation au lieu où la personne était domiciliée (au sens de la Convention) au moment de son décès. (article 4k)
Créances établies par jugement	Situation au lieu où la personne était domiciliée (au sens de la Convention) au moment de son décès. (article 4l)

Aux termes de l'article 5 de la Convention (**principes d'imposition**), lorsqu'une personne est domiciliée au sens de la Convention sur l'un des territoires, l'autre État ne procède à une imposition au titre de la succession que s'agissant des biens situés sur son territoire au sens de ladite Convention.

Le pays de domicile fiscal, pour sa part, procède à l'imposition du patrimoine mondial.

### III. Comment élimine-t-on la double imposition ?

La Convention retient le mécanisme de l'imputation (article 6).

L'État qui impose le patrimoine mondial doit imputer sur son propre impôt, l'impôt qui a été payé sur les biens situés dans l'autre pays à raison des mécanismes de la Convention.

Cette imputation se fait bien par bien, dans la limite de l'impôt supporté par le bien considéré et par l'application d'un mécanisme de crédit d'impôt. Il n'y a donc pas de remboursement des sommes versées au-delà de l'impôt qui aurait été dû sur le bien dans le pays de domiciliation fiscale.

En ce qui concerne le passif, il doit être souligné que seul le passif spécifiquement affecté à un bien situé hors du territoire du domicile peut être imputé sur la déclaration réalisée dans cet État pour les biens situés dans son ressort.

Il n'y a pas dans la Convention fiscale de règles spécifiques d'imputation du passif.



## Exemple

Un Britannique domicilié fiscalement au Royaume-Uni et disposant d'une maison de vacances en France, ainsi que d'un compte en banque pour les besoins de l'entretien de ce bien.

Le *de cuius* étant résident fiscal britannique, la déclaration de succession du patrimoine mondial va être réalisée au Royaume-Uni.

Il y aura lieu, en France, de déposer une déclaration de succession pour le bien immobilier situé en France au sens de l'article 4 a de la Convention.

Le compte en banque sera considéré comme imposé seulement au Royaume-Uni (article 4 c de la Convention).

L'État français va prélever un impôt calculé conformément au droit français, après application des abattements liés à la qualité héréditaire du ou des héritiers et application du taux lié à ladite qualité.

S'il existait un prêt en cours souscrit pour acquérir ce bien, il peut être imputé au passif de la déclaration de succession en France.

Le montant de l'impôt perçu sur ce bien immobilier pourra faire l'objet d'un crédit d'impôt qui sera imputé sur l'impôt britannique perçu par l'État britannique sur ce bien, dans la limite de l'impôt effectivement perçu au Royaume-Uni. Si l'impôt français est inférieur, un reliquat sera payé au Royaume-Uni ; s'il est supérieur, rien ne sera perçu au Royaume-Uni.

L'imputation du forfait mobilier est réalisée dès lors qu'on a un immeuble taxable en France.

Il s'agit d'une imputation de l'impôt successoral : le contribuable est donc redevable d'un droit de mutation à titre gratuit pour la France et de l'*Inheritance Tax* pour le Royaume-Uni.

Toute autre taxe, droit, etc. ne pourrait être concerné par ce mécanisme de suppression de la double imposition par imputation.

## Remarques :

L'impôt sur les successions (*Inheritance Tax*) est un impôt qui touche celui qui transmet et non pas celui qui reçoit.

L'impôt est payé par les exécuteurs testamentaires avant la distribution aux bénéficiaires : c'est la succession qui paie et non les héritiers ou légataires, qui ne sont pas tenus sur leur patrimoine personnel des dettes successorales.

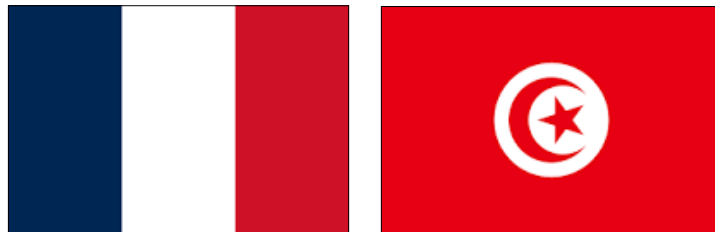
Il n'y a qu'un taux d'imposition des successions. Il est de 40 %. Ce taux, très élevé, est tempéré par plusieurs éléments :

- il n'y a pas d'impôt pour les non domiciliés au sens fiscal, sauf pour la partie immobilière, qui est toujours imposée au lieu de situation de l'immeuble. Cela signifie que si le *de cuius* n'est pas fiscalement domicilié au Royaume-Uni, le bénéficiaire n'étant pas quant à lui taxé dans le système britannique, la succession mobilière ne sera pas imposée au Royaume-Uni ;
- les successions entre époux (ou *civil partner*) : si le survivant est domicilié au Royaume-Uni, ces successions sont totalement exonérées et, en l'absence de toute notion de réserve, rien n'empêche le conjoint d'hériter de l'ensemble de la succession ;
- un abattement général de £ 325 000 est appliqué à la masse successorale avant taxation ;
- on peut transmettre sa résidence principale située au Royaume-Uni à ses enfants ou petits-enfants à hauteur de £ 850 000 pour les deux parents (pour aboutir à 1 million en 2020).

### **SEUILS DE TAXE (INHERITANCE TAX PROPERTY THRESHOLDS)**

<b>Tax year</b>	<b>Nil-rate band</b>	<b>Residence nil-rate band</b>	<b>Total for individuals</b>	<b>Total for couples</b>
2018-19	£325,000	£125,000	£450,000	£900,000
2019-20	£325,000	£150,000	£475,000	£950,000
2020-21 onwards	£325,000	£175,000	£500,000	£1,000,000





## France – Tunisie

Convention du 28 mai 1973<sup>39</sup>

(Successions)

---

<sup>39</sup> [https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10\\_conventions/tunisie/tunisie\\_convention-avec-la-tunisie\\_fd\\_1792.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/10_conventions/tunisie/tunisie_convention-avec-la-tunisie_fd_1792.pdf)



**Avertissement :** la présente fiche a été conçue en février 2024. Les développements qui y figurent ne prétendent pas à l'exhaustivité. Il convient dès lors de s'assurer systématiquement de leur actualité.

## I. Champ d'application de la Convention

**Attention :** pour les règles générales, nous renvoyons à la fiche de méthodologie consacrée au champ d'application d'une convention<sup>40</sup>.

### A. Champ d'application temporel

La Convention entre la France et la Tunisie tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale (ensemble un protocole) a été signée à Tunis le 28 mai 1973.

La Convention est **entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 1975** et s'applique à toutes les successions ouvertes postérieurement à l'entrée en vigueur de la Convention.

### B. Champ d'application matériel

La Convention en son chapitre II article 30 précise qu'elle s'applique en France et en Tunisie à « *l'impôt sur les successions* ».

*« Sont considérés comme impôts sur les successions : les impôts perçus par suite de décès sous forme d'impôts sur la masse successorale, d'impôts sur les parts héréditaires, de droits de mutation ou d'impôts sur les donations pour cause de mort ».*

La Convention ne s'applique pas aux droits de donation, qui restent soumis en France aux dispositions de l'article 750 *ter* du CGI.

### C. Champ d'application territorial

**Le terme France** désigne les départements européens et d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) de la République française et les zones adjacentes aux eaux territoriales de la France sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la France peut exercer les droits relatifs au lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles.

**Le terme Tunisie** désigne le territoire de la République tunisienne et les zones adjacentes aux eaux territoriales de la Tunisie sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la Tunisie peut exercer les droits relatifs au lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles.

<sup>40</sup> Voir fiche « Comment raisonner en présence d'une convention internationale ? » p. 15.

## D. Notion de domicile

Dans un premier temps, il est nécessaire de déterminer le domicile au regard du droit interne de chacun des États. En France, il sera fait application de l'article 4 B du CGI.

La Convention s'applique aux successions de personnes ayant eu, au moment de leur décès, leur domicile – au sens de l'article 2 de la Convention – dans l'un ou l'autre territoire, quelle que soit leur nationalité.

Au sens de la Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (renvoi à l'article 4B du CGI).

Lorsque, selon les dispositions du paragraphe I, une personne physique est considérée comme résident de chacun des États contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes :

- a) cette personne est considérée comme résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États contractants, elle est considérée comme résident de l'État contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;
- b) si l'État contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou qu'elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États contractants, elle est considérée comme résident de l'État contractant où elle séjourne de façon habituelle ;
- c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des États contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'État contractant dont elle possède la nationalité ;
- d) si cette personne possède la nationalité de chacun des États contractants ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

## II. Comment la Convention répartit-elle entre les deux États le droit d'imposer en fonction de chaque type de bien ?

La Convention franco-tunisienne du 28 mai 1973 fixe dans le chapitre II du titre II des règles propres à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions (exclusion des droits de donation).

- Article 31 : les **biens immobiliers** sont taxables, dans l'État où ils sont situés. Les titres de sociétés à prépondérance immobilière ne sont pas visés.
- Article 32 : les **biens mobiliers d'une entreprise** sont taxés au lieu où se trouve l'établissement stable (ne sont pas visés les investissements effectués par le défunt dans les sociétés à base de capitaux - sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés coopératives, sociétés civiles soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux - ou sous forme de commandite dans les sociétés en commandite simple).
- Article 33 : les **biens meubles affectés à l'exercice d'une profession libérale** sont taxés dans l'État où se trouvent ces installations.
- Article 34 : **autres biens meubles** :

1. Les **biens meubles corporels**, y compris les meubles meublants, le linge et les objets ménagers ainsi que les objets et collections d'art autres que les membres visés aux articles 32 et 33, sont taxés dans l'État où ils trouvent. Toutefois, les bateaux et les aéronefs ne sont imposables que dans l'État contractant où ils ont été immatriculés.
2. **Les actions, parts bénéficiaires, parts de fondateurs** et titres assimilés ainsi que les obligations négociables et titres assimilés émis par les sociétés de capitaux sont imposables dans l'État du siège de la société émettrice. Les **créances de toute nature** sont imposables dans l'État dont le débiteur est le résident (compte bancaire ouvert auprès d'une banque française ou tunisienne).
  - Article 35 : les biens non mentionnés dans les articles 31 à 34 sont taxés dans l'État du domicile du défunt (ex. : compte bancaire autre que franco-tunisien, parts de société à prépondérance immobilière).

### RÉPARTITION DU DROIT D'IMPOSER EN FONCTION DE CHAQUE TYPE DE BIEN

	État de situation	État du domicile du défunt au jour du décès
Biens et droits immeubles	X (article 31)	
Cheptel mort ou vif servant à exploitation agricole ou forestière	État de situation de l'exploitation (article 31)	
Navires, bateaux, aéronefs	État d'immatriculation X (article 34)	
Biens mobiliers corporels et incorporels affectés à un établissement stable d'une entreprise commerciale, artisanale ou industrielle	X (article 32)	
Biens mobiliers corporels et incorporels affectés à une installation permanente servant à l'exercice d'une profession libérale	X (article 33)	
Parts sociales (hors parts de SCI)		X (article 34)
Parts SCI		X (article 35)
Actions cotées (société siège en France ou Tunisie)	X (article 34 : État du siège social)	
Autres actions cotées ou parts de société autres que de capitaux		X (article 35)
Meubles meublants corporels	X (à la date du décès) (article 34)	
Comptes bancaires	X (à la date du décès) (article 34)	
Numéraire	X (à la date du décès) (article 34)	

Objets de valeur (bijoux et œuvres d'art)	X (à la date du décès) (article 34)	
Droits de propriété intellectuelle		X (article 35)
Autres biens		X (article 35)

**Le sort des dettes.** La convention prévoit des dispositions spécifiques concernant la déduction des dettes (article 36) en désignant les biens sur lesquels ces dettes doivent être imputées en priorité.

Les dettes garanties spécialement par des biens visés aux articles 31 à 34 viennent en déduction de la valeur de ces biens.

Si la même dette est garantie par des biens situés dans les deux territoires, l'imputation se fait sur ces biens, dans les deux États, proportionnellement à la valeur taxable de ces biens.

Les autres dettes viennent en déduction de la valeur des biens auxquels sont applicables les dispositions de l'article 35.

Si la déduction prévue aux deux paragraphes qui précèdent laisse subsister un solde non couvert dans un État, ce solde est déduit de la valeur des autres biens soumis à l'impôt dans ce même État.

S'il ne reste pas dans cet État d'autres biens soumis à l'impôt ou si la déduction laisse encore subsister un solde non couvert, ce solde est déduit de la valeur des biens soumis à l'impôt dans l'autre État.

### III. Comment élimine-t-on la double imposition ?

La règle de **l'attribution exclusive** à l'un des États contractants du droit d'imposer les différents biens de la succession entraîne une renonciation de l'autre État à percevoir son propre impôt sur les mêmes biens.

Toutefois, cette règle est tempérée par les dispositions de l'article 37 de la Convention qui vise à maintenir dans chaque État la progressivité de l'impôt.

Chaque État conserve le droit de calculer l'impôt sur les biens héréditaires réservés à son imposition exclusive au taux qui serait applicable s'il était tenu compte de l'ensemble des biens qui seraient imposables d'après sa législation interne.

Cette disposition permet au territoire où le défunt était domicilié ainsi qu'au territoire de la situation des biens de tenir compte, pour la détermination du taux de son impôt, de la valeur de l'actif net successoral et des parts nettes imposables en l'absence de convention.

**Ainsi, du côté français,** il convient de retenir dans tous les cas, pour le calcul du taux effectif, l'ensemble des biens meubles ou immeubles matériellement ou juridiquement situés sur le territoire français et, dans le cas d'une succession d'une personne domiciliée en France ou d'une succession régie par la loi française, les biens meubles et immeubles situés hors de France (CGI, article 750 ter).

**Modalités d'application de la convention.** Dès lors, la succession est régie dans chaque territoire, par la loi interne en ce qui concerne notamment la déclaration de succession – forme, délais, bureau compétent – les modalités d'évaluation des biens imposables, les justifications éventuelles à fournir par le déclarant, les modalités de paiement des droits.



Ainsi, du côté français, chaque fois que le passif dont la déduction est demandée concerne des dettes imputables sur des biens soumis à l'impôt sur les successions en Tunisie, toutes justifications devront être réclamées aux parties sur les conditions pratiques de cette imputation.

À défaut de justification suffisante, la déduction sollicitée pourra être, néanmoins, admise à titre provisoire, mais une demande de renseignements sera adressée aux autorités fiscales tunisiennes.

#### Exemple

Monsieur B, binational français et tunisien (franco-tunisien), est décédé le 23 janvier 2021 en Tunisie où il résidait habituellement.

Il laisse pour recueillir sa succession sa fille, binationale tunisienne et française, résidente fiscale française et son fils, également binational et résident fiscal tunisien.

Le patrimoine successoral est notamment composé de comptes bancaires en France, de comptes bancaires en Tunisie ainsi que d'un bien immobilier en Tunisie

Conformément à ladite Convention :

- le bien immobilier situé en Tunisie ne sera taxable qu'en Tunisie ;
- les comptes bancaires situés dans des établissements bancaires en France seront taxables en France ;
- les comptes bancaires situés dans des établissements bancaires en Tunisie seront taxables en Tunisie.

Toutefois, il est prévu que pour fixer le taux d'imposition des biens dont l'imposition est attribuée à la France, il devra être tenu compte des biens que le droit interne français aurait permis de taxer en l'absence de convention.

Dès lors, les héritiers demeurent taxables en France sur les comptes bancaires situés en France. **Pour l'héritier domicilié en France** qui aurait dû être taxé sur l'ensemble des biens reçus de la succession en application du droit interne français, le taux d'imposition à appliquer à l'imposition des comptes bancaires situés en France devra tenir compte des autres biens de la succession.

Il s'agit de la règle dite du taux effectif<sup>41</sup>.

En conclusion, la déclaration de succession à déposer en France concernera les deux héritiers. Ils seront taxés dans les conditions de droit commun, avec l'application des abattements et tarifs en ligne directe. En revanche, avec la règle dite du taux effectif prévue par la Convention, l'héritier résident fiscal français aura un taux d'imposition plus élevé que l'autre héritier.

<sup>41</sup> Voir la fiche « Comment raisonner en présence d'une convention internationale ? » p. 15.







CONSEIL SUPÉRIEUR  
DU NOTARIAT

—  
INSTITUT  
D'ÉTUDES  
JURIDIQUES

60 Boulevard de La Tour-Maubourg  
75007 Paris  
Tél. : 01 44 90 30 00

[csn.notaires.fr](http://csn.notaires.fr)