

FRANCE

Droits de mutation à titre gratuit

Patrick Delas
Avocat au Barreau de Paris
Solicitor (England & Wales)
Russell-Cooke LLP

Généralités

- La France applique des droits de **donation** et de **succession** connus sous le terme générique de « droits de mutation à titre gratuit » (DMTG).

Redevable des droits

- Le donataire ou héritier/légataire en fonction du lien de parenté avec le donateur/défunt.
- En matière de **donations**, le donateur peut prendre à sa charge le paiement des droits **sans que le paiement constitue une donation supplémentaire.**

Exonérations

- Totale:
 - Successions entre époux ou partenaires d'un PACS ou équivalent étranger (**mais pas en matière de donations**) (**CGI art. 796-O bis**)
 - Etat, collectivités territoriales, établissements public d'enseignement
 - Associations **reconnues d'utilité publique** dont les ressources sont affectées à l'assistance, l'environnement ou la protection des animaux ou **associations déclarées** dont les ressources sont affectées à la recherche médicale ou scientifique désintéressée (**CGI art. 795, 2°**)
 - Fonds universitaires, établissements d'enseignement supérieur (**CGI art. 796-O**)
- Partielle:
 - Transmission d'entreprises (sous condition d'engagement de conservation des parts sociales) (**CGI art. 787 B**)
 - Bois et forêts / Biens ruraux (**CGI art. 793**)

Territorialité

- Essentiellement en fonction du domicile du défunt ou du donateur et du lieu de situation des biens et depuis 1999 du domicile de l'héritier ou du donataire. Le tout sous réserve des conventions internationales (**CGI art. 750 ter**).

CGI art. 750 ter

- i) Défunt ou donateur domicilié en France : tous les biens situés en France ou hors de France sont imposables (CGI art. 750 ter 1°).
- ii) Défunt ou donateur non-domicilié en France :
 - Donataire/héritier non-domicilié en France : seuls les biens situés en France sont imposables (CGI art. 750 ter 2°).
 - Donataire/héritier domicilié en France (6/10 années) : tous les biens situés en France ou hors de France sont imposables (CGI art. 750 ter 3°).

La notion de domicile

- La détermination du domicile fiscal obéit aux mêmes règles que pour l'établissement de l'impôt sur le revenu (CGI art. 4 B).
- Est domicilié en France le contribuable qui avait en France au jour de décès ou de la donation :
 - Son foyer (lieu où les époux et les enfants résident habituellement)
 - Le lieu de son séjour principal (présence effective de plus de 6 mois)
 - Le centre de ses intérêts économiques
- Le domicile fiscal se confond en pratique avec la résidence.

Pluralité de domiciles

- En cas de pluralité de domiciles (deux Etats revendiquent le domicile du défunt/donateur), les conventions fiscales signées par la France s'efforcent de résoudre le conflit autour des critères successifs suivants :
 - Le foyer d'habitation permanent
 - Le centre des intérêts économiques
 - Le lieu de séjour habituel
 - La nationalité

Biens considérés comme situés en France

- Biens qui ont leur assise matérielle en France : immeubles, fonds de commerce.
- Créances sur un débiteur situé en France.
- Actions de sociétés dont l'actif consiste à + de 50% en des immeubles situés en France (**prépondérance immobilière**).
- Depuis 1999, immeubles **détenus indirectement** c'est à dire appartenant à une personne morale elle-même détenue directement ou indirectement à plus de 50% par le donateur/défunt, son conjoint, ses ascendants/descendants ou ses frères/sœurs que cette personne morale soit prépondérance immobilière ou non (CGI Art. CGI Art. 750 ter 2°).
- Les dispositions ci-dessus sont sous réserve des **conventions internationales**.

Liste des conventions

Pays	Successions	Donations
Allemagne	*	*
Autriche	*	*
Belgique	*	
Espagne	*	
Finlande	*	
Italie	*	*
Portugal	*	*
Royaume-Uni	*	
Suède	*	*

Jeu des conventions

- Les conventions règlent la double imposition de la façon suivante :
- Par la définition du domicile du donateur/défunt de sorte à ce qu'il ne soit domicilié que dans un seul Etat (de ce point de vue les conventions ne prennent pas en compte le domicile du donataire/héritier privant la France d'appliquer l'article 750 ter al. 3, sauf en cas de donations en l'absence de traité).

Jeu des conventions

- Par la répartition du droit d'imposer entre les Etats :

- Les immeubles sont imposables dans l'Etat de leur situation.

Note: les conventions signées par la France permettent d'appliquer la notion de prépondérance immobilière mais pas celle de détention indirecte de l'art. CGI 750 ter 2 al. 2

- Les biens meubles rattachés à l'établissement stable d'une entreprise sont imposables dans l'Etat où se trouve l'établissement stable.

- Les autres biens meubles sont imposables dans l'Etat où le donateur/défunt est domicilié.

Jeu des conventions

- Par la mise en place de règles de répartition des dettes:
 - Les dettes garanties par des biens immobiliers sont déduites de la valeur de ces biens.
 - Les dettes afférentes à un établissement stable sont déduites de la valeur de cet établissement stable.
 - Les autres dettes sont déduites de la valeur des autres biens dont l'imposition est réservée à l'Etat de domicile.
- Par l'exonération ou l'imputation (crédit) d'impôt.

L'art. CGI 784 A

- En l'absence de convention, il existe cependant un mécanisme d'élimination des doubles impositions prévu par l'article **CGI 784 A** qui prévoit la possibilité d'imputer sur les DMTG dus en France l'impôt acquitté à l'étranger (Concerne les DMTG et l'ISF mais pas l'IR).
- Cependant, seuls sont imputables les DMTG perçus à l'occasion de la donation ou du décès (*et non par exemple l'impôt sur la plus-value au Royaume-Uni en cas de donation*).
- En outre, seuls sont pris en compte les impôts étrangers sur les biens étrangers c'est à dire qui ne sont pas situés en France en vertu de la législation française. Il n'y a donc pas de crédit d'impôt au titre de l'article CGI 784 A dans le cas où des valeurs mobilières considérées comme situées en France par la loi française, domicile du défunt, ont été imposées à l'étranger où elle étaient déposées.
- Lorsqu'il est imputable le crédit d'impôt est plafonné au montant de l'impôt français.

Taux d'imposition

- **Ligne directe** Abattement 100,000 EUR par parent et par enfant, puis :

Valeur transmise	%
Jusqu'à 8,072	5
de 8,072 à 12,109	10
de 12,109 à 15,932	15
de 15,932 à 552,324	20
de 552,324 à 902,838	30
de 902,838 à 1,805,677	40
Au-delà de 1,805,677	45

Epoux (ou partenaires pacsés)

- Succession : Exonération totale.
- Donations : Abattement de 80,724 EUR, puis :

Valeur transmise	%
Jusqu'à 8,072	5
de 8,072 and 15,932	10
de 15,932 and 31,865	15
de 31,865 à 552,324	20
de 552,324 and 902,838	30
de 902,838 and 1,805,677	40
Au-delà de 1,805,677	45

Frères et sœurs

- Abattement de 15,932 EUR, puis:

Valeur transmise	%
Jusqu'à 24,430	35
Au-delà de 24,430	45

Autres

- Neveux et nièces: abattement de 7,967 EUR.
- Dans tous les autres cas, abattement de 1,594 EUR, puis:

Valeur transmise	%
Jusqu'au 4 ^{ème} degré de parenté	55%
Au-delà	60%

Exemple de difficulté

- Donation d'un immeuble situé au Royaume-Uni au profit d'un résident français avec prise en charge des droits de donation par le donateur.
- L'impôt sur la **plus-value** dû au Royaume-Uni n'est pas imputable sur les **droits de donation** dus en France.

Exemples de difficultés

- D'une manière générale la France prend soin de la compatibilité européenne de sa législation en prévoyant par exemple que les exonérations applicables aux transmissions de parts de sociétés faisant l'objet d'un engagement de conservation ne soient pas réservées aux sociétés françaises (RM Bobe AN-31-10-2006).
- Cela dit, la mise en œuvre pratique est souvent délicate et matière à interprétation notamment quant à l'exonération des dons et legs au profit d'associations étrangères (notamment *charities* du Royaume-Uni qui sont en général constituées sous forme de sociétés commerciales).