



DOSSIER D'INFORMATION THÉMATIQUE JURIDIQUE ET FISCALE ALLEMANDE

DOSSIER ALLEMAGNE

DROIT DES SUCCESSIONS ET FISCALITÉ SUCCESSORALE

INTRODUCTION	3
CHAPITRE I - SUCCESSION EN ALLEMAGNE	3
A. Dévolution successorale légale	3
1. Ordre des héritiers	3
2. Part légale conjoint survivant	4
B. Dispositions de dernières volontés	4
1. Instruments juridiques	4
2. Contexte international	6
C. Droit à la réserve réservataire	6
D. Donations réalisées du vivant par le de cujus	7
E. Renonciation à la succession	8
1. Après le décès	8
2. Avant le décès	8
CHAPITRE II - SUCCESSION FRANCO-ALLEMANDE	8
A. Droit international privé allemand	8
B. Règlement européen (UE) n° 650/2012	9
CHAPITRE III - ASPECTS FISCAUX DE LA SUCCESSION	10
A. Fiscalité successorale allemande	10
1. Assiette de l'impôt	10
2. Abattements (<i>Steuerfreibeträge</i>)	10
3. Exonérations (<i>Steuerbefreiungen</i>)	11
B. Fiscalité successorale dans un contexte international	12
1. Absence de convention	12
2. En présence d'une convention destinée à éviter une double imposition	12

CHAPITRE IV - CONVENTION FISCALE FRANCO-ALLEMANDE DU 12 OCTOBRE 2006	12
A. Champ d'application	13
1. Impôts visés	13
2. Domicile fiscal	13
B. Imposition	13
1. Biens immobiliers : lieu de situation	13
2. Biens mobiliers corporels : lieu de situation	13
3. Bateaux, aéronefs et navires : lieu du siège de direction de l'entreprise qui les exploite	14
4. Autres biens : État du domicile	14
C. Mécanisme pour éviter la double imposition	14
1. Principe	14
2. Cas particulier des héritiers et donataires résident dans l'autre pays	15
D. Exemples pratiques	15

INTRODUCTION

La transmission de patrimoine doit faire face à un environnement juridique et fiscal de plus en plus complexe dû à l'accroissement des mouvements internationaux de personnes ainsi que de leur patrimoine.

La gestion ou la transmission de patrimoine nécessite une approche et une réflexion globale ainsi que la mise en place de projets et solutions équilibrés.

Considérant que la plupart des ressortissants allemands et français ont des biens mobiliers et immobiliers dans les deux pays, il est important de connaître d'un côté le droit des successions allemand (Chapitre I), de l'autre côté de savoir quel droit successoral sera applicable dans le cadre d'une succession s'inscrivant dans un contexte franco-allemand (Chapitre II) ainsi que ses aspects fiscaux (Chapitre III).

Une succession ou donation s'inscrivant dans un contexte franco-allemand est susceptible d'entraîner une double-imposition. Après des décennies d'absence de réglementation fiscale bilatérale, la convention fiscale franco-allemande du 12 octobre 2006 (ci-après « Convention ») est entrée en vigueur en avril 2009 (Chapitre IV).

CHAPITRE I - SUCCESSION EN ALLEMAGNE

A. Dévolution successorale légale

La dévolution successorale légale s'applique lorsque le de cujus n'a pas rédigé de disposition de dernière volonté. En une telle absence, les dispositions légales du Code civil allemand (*Bürgerliches Gesetzbuch*, ci-après BGB) s'appliquent (art. 1924 s. BGB).

1. Ordre des héritiers

Le droit des successions allemand distingue plusieurs ordres d'héritiers dont la participation à la succession est soumise à des règles strictes :

Sont héritiers du **premier ordre** les descendants du défunt, soit ses enfants soit - si ceux-ci sont décédés - leurs enfants (art. 1924 al. 1 BGB). Les parents du défunt font partie du **deuxième ordre** d'héritiers (art. 1925 al. 1 BGB). Sont héritiers de **troisième ordre**, les grands-parents etc.

La participation des différents ordres d'héritiers est soumise au principe de la primauté de l'ordre inférieur (art. 1930 BGB). Il en ressort que dans la mesure où il y a des enfants (héritiers du premier ordre), les parents (héritiers du deuxième ordre) n'héritent pas.

2. Part légale conjoint survivant

La part légale du conjoint survivant varie non seulement en fonction du nombre des héritiers participant à la succession, mais également en fonction du régime matrimonial applicable. Le droit allemand matrimonial connaît le régime matrimonial légal de la communauté différée des augmentés (*Zugewinnngemeinschaft*, art. 1363 BGB - régime matrimonial le plus répandu en Allemagne), le régime matrimonial de la séparation des biens (*Gütertrennung*, art. 1414 BGB) ainsi que le régime matrimonial de la communauté des biens (*Gütergemeinschaft*, art. 1415 BGB).

Le conjoint survivant marié sous le régime matrimonial de la communauté des biens (*Gütergemeinschaft*) a droit à un quart du patrimoine du défunt (art. 1931 al. 1 BGB). Les enfants du défunt appartenant au premier ordre d'héritiers (art. 1924 al.1 BGB) se partagent le reste à parts égales (art. 1924 al. 4 BGB).

En cas de régime matrimonial de la séparation des biens (*Gütertrennung*), le conjoint survivant reçoit une part successorale identique à celle des enfants. En présence d'un enfant, le conjoint survivant a droit à un demi du patrimoine à côté de son enfant, qui reçoit également un demi du patrimoine. En présence de deux enfants, le conjoint et les deux enfants reçoivent chacun un tiers.

En cas de régime matrimonial légal de la communauté différée des augmentés (*Zugewinnngemeinschaft*), le conjoint survivant recueille, outre sa part successorale légale « normale », une part légale supplémentaire d'un quart au titre de la liquidation forfaitaire du régime matrimonial (art. 1371 al. 1 BGB).

B. Dispositions de dernières volontés

Conformément au principe de la liberté de tester, chaque personne peut, en principe, disposer librement de son patrimoine. Cependant ce droit sera restreint par la loi lorsqu'il porte atteinte aux droits garantis par la loi fondamentale (*Grundgesetz*, ci-après GG) aux héritiers réservataires du de cujus (voir les détails sous C.)

1. Instruments juridiques

Le droit allemand connaît plusieurs instruments juridiques pour la rédaction des dispositions de dernières volontés. Il distingue le testament du pacte sur succession future qui se différencie par rapport à leur mode de rédaction ainsi qu'à leurs règles de révocation.

a) Testament olographe et testament authentique

Le droit allemand permet la rédaction d'un testament sous seing-privé. Ce testament olographe est un testament par lequel le testateur exprime ses dernières volontés sans l'assistance d'un notaire. Pour sa validité, un certain nombre de conditions formelles doivent être réunies, par exemple écriture à la main et signature. A défaut le testament est atteint de nullité et la dévolution successorale légale s'applique à la succession.

Dans la pratique, les contentieux relatifs aux testaments olographes sont abondants. La plupart des conflits concernent des questions d'interprétation lorsque les dispositions ne sont pas suffisamment claires et précises ainsi que la question de l'existence d'autres testaments rédigés au préalable par le défunt.

Un testament olographe peut être révoqué à tout moment par le testateur. La révocation peut se faire par différents moyens, par exemple par la simple révocation du testament ou par la rédaction d'un nouveau testament qui met fin à la validité du testament rédigé antérieurement.

Le testament authentique doit revêtir la forme notariée (art. 2231 n°1 BGB). Lorsque ce testament est mis en garde de dépôt auprès du tribunal par le notaire, le testament est révoqué lorsque le testateur le retire du dépôt (art. 2256 BGB).

b) Testament conjonctif

Contrairement au droit français, le droit allemand permet sous certaines conditions la rédaction d'un testament conjonctif (*gemeinschaftliches Testament*, art. 2265 BGB). Des époux mais également des partenaires d'un partenariat enregistré (*Lebenspartnerschaft*) sont habilités à rédiger un testament conjonctif. Les époux/partenaires s'instituent dans la plupart des cas mutuellement héritier et désignent en cas de décès du conjoint survivant un tiers comme héritier (en général leur enfant). Il en résulte, que le tiers/l'enfant n'a aucun droit sur l'héritage avant le décès du conjoint survivant. Ce type de testament très répandu en Allemagne est appelé « *Berliner Testament* ».

Notons toutefois ici que ce type de testament peut conduire à des effets fiscaux désavantageux étant donné que les enfants ne participent à la succession qu'au moment du décès du deuxième parent ce qui les empêche de profiter des abattements fiscaux prévus par la loi fiscale allemande sur les successions et donations (*Erbschaftsteuergesetz*, ci-après ErbStG) et dont ils auraient pu profiter également en cas du décès du premier parent si le testament avait été rédigé différemment.

Les dispositions susmentionnées il ne pourra plus être révoqué après le décès de l'un des époux/partenaires par l'autre époux/partenaire.

c) Pacte sur succession future

Le pacte sur succession (*Erbvertrag*) future est admis par le droit allemand (art. 1941 BGB et art. 2274 s. BGB). La différence avec le testament réside dans le fait qu'il ne s'agit pas d'un acte unilatéral, mais d'un contrat entre deux ou plusieurs personnes, dont une au moins exprime sa dernière volonté. Grâce à cet instrument juridique, il est possible de désigner de son vivant et de manière définitive ses héritiers ou la personne qui recevra une partie de la succession par un legs (*Vermächtnis*).

En principe, le pacte successoral lie les parties entièrement. En revanche, elle ne limite pas le droit du testateur de disposer librement de son patrimoine de son vivant. Toutefois il existe de dispositions protectrices contre des stipulations qui touchent aux droits successoraux des héritiers contractuellement désignés : Ainsi les donations effectuées par le testateur dans le but de léser les héritiers contractuels peuvent faire l'objet d'un droit de restitution après l'ouverture de la succession (voir les détails sous D.)

Le pacte sur succession future doit impérativement être établi par devant notaire en présence des parties (art. 2276 al. 1 BGB).

2. Contexte international

Pour la rédaction de dispositions de dernières volontés ayant d'une portée internationale, des règles particulières non seulement quant au contenu mais également quant à la forme doivent être respectées.

L'Allemagne et la France ont ratifié la Convention de la Haye en date du 5 octobre 1961, relative aux conflits de lois en matière de forme de dispositions testamentaires. L'Allemagne reconnaît ainsi la validité d'un testament d'un ressortissant étranger sous certaines conditions (art. 26 *Einführungsgesetz zum BGB*, ci-après EGBGB) par exemple :

- lorsque le testament est conforme aux dispositions légales de l'État dont le défunt a la nationalité au moment de l'établissement de ses dernières volontés ou au moment de sa mort (art. 26 al. 1 n°1 EGBGB) ou
- lorsque le testament est conforme aux dispositions légales de l'État dans lequel le défunt a rédigé ses dernières volontés (art. 26 al. 1 n° 2 EGBGB).

C. Droit à la réserve réservataire

En raison de la liberté de tester le défunt peut supprimer les règles de la dévolution successorale légale par la rédaction de dispositions de dernières volontés. Il est par conséquent tout à fait possible d'exclure ses héritiers légaux par une disposition testamentaire. Toutefois le droit allemand prévoit des restrictions à cette liberté afin de

préserver le droit à la part réservataire garanti par la loi fondamentale (*Grundgesetz*) sur la base de l'art. 14 GG et de l'art. 6 GG. Le droit allemand considère que le fait de ne rien laisser à son conjoint survivant et à ses enfants est injuste et inéquitable. Il garantit ainsi aux personnes susmentionnées une participation financière minimale à la succession en leur attribuant une créance réservataire (*Pflichtteil*) (art. 2303 BGB).

La créance réservataire est égale à la moitié de la part successorale dont la personne aurait bénéficié si elle avait hérité. Il s'agit d'une simple créance de somme d'argent dont l'héritier déshérité par une telle disposition testamentaire peut revendiquer le paiement envers l'héritier ou les cohéritiers institués par le testament.

Une exhérédation d'un héritier réservataire n'est possible que sous des conditions très exceptionnelles, comme par exemple en cas de jugement à l'encontre de l'héritier réservataire pour un crime commis (art. 2333, 2335 BGB).

D. Donations réalisées du vivant par le de cujus

Les donations réalisées du vivant du défunt ne sont par principe pas rapportables à la succession. Cependant, des donations réalisées avant le décès du de cujus peuvent être exceptionnellement prises en considération dans le cadre d'une action en réduction en cas de donations (*Pflichtteilergänzungsanspruch bei Schenkungen*, art. 2325 BGB).

L'action en réduction permet aux héritiers ayant droit à la créance réservataire d'obtenir un ajustement du montant de la créance réservataire si le défunt a réalisé des donations avant son décès conduisant à une dépense du patrimoine.

Ces derniers peuvent engager une action en réduction contre le bénéficiaire de la donation ou contre un autre héritier désigné afin d'obtenir l'ajustement du montant de la créance réservataire en tenant compte des donations du défunt intervenues dans les dix ans précédant son décès (art. 2325 al. 3 p. 2 BGB).

Il est important de noter que les contributions entre époux destinées au financement du mariage et de la vie commune (*unbenannte Zuwendungen*) ne constituent pas de donations au sens de l'article 516 BGB dans la mesure où ces sommes sont mises à disposition pour financer la vie du couple et ne peuvent donc pas être prises en considération dans le cadre d'une action en réduction engagée par un héritier réservataire.

Les donations de choses consommables sont évaluées à la valeur qu'elles avaient au moment de la donation. Dans les autres cas (immeubles notamment), l'évaluation se fait au jour du décès, sauf s'il est prouvé que ce bien avait une valeur inférieure au moment de la donation. Dans ce dernier cas, c'est cette valeur qui prime.

Depuis la réforme législative de 2009, la loi allemande prévoit en outre une règle pro rata pour la prise en considération des donations effectuées avant le décès du défunt. Selon

cette règle un abattement d'1/10ème par an s'applique (art. 2325 al. 3 BGB). Il en résulte qu'une donation réalisée pendant l'année avant le décès du défunt est prise en considération avec sa valeur pleine, pendant la deuxième année avec une valeur de 9/10, pendant la troisième année de 8/10 etc.

E. Renonciation à la succession

1. Après le décès

L'héritier désigné par la loi ou par une disposition de dernières volontés peut avoir un intérêt à renoncer à la succession si les dettes successorales sont trop importantes. Il est important de noter ici que - contrairement à la loi française -, la loi allemande exige que la déclaration de renonciation à l'héritage doive être effectuée dans un délai de six semaines à compter de la connaissance de la succession, faute de quoi elle est réputée acceptée (art. 1943, 1944, al.1 et 2 BGB).

Le délai de renonciation à une succession peut être plus long, si le défunt avait son dernier domicile uniquement à l'étranger ou si l'héritier se trouve à l'étranger au moment de la prise de connaissance de la succession (art. 1944 al. 3 BGB).

2. Avant le décès

Dans le cadre de succession non encore ouverte, le droit allemand admet également la possibilité de convenir d'une renonciation à la succession ou à la créance réservataire (art. 2346 BGB). Le droit allemand n'exige pas de contrepartie pour cette renonciation.

Pour la signature d'un tel acte de renonciation, les parties doivent obligatoirement passer par-devant notaire (art. 2348 BGB).

CHAPITRE II - SUCCESSION FRANCO-ALLEMANDE

A. Droit international privé allemand

Selon le droit international privé allemand, la succession est régie par la loi nationale du défunt (art. 25 al. 1 EGBGB). Notons qu'en Allemagne prévaut le principe de l'unicité de la succession, de sorte que l'ensemble de la succession est soumise à la loi nationale du défunt.

Au contraire, le droit international privé français prévoit plusieurs critères de rattachement pour déterminer la loi successorale applicable : pour les valeurs mobilières, on applique la loi du dernier domicile du défunt, pour les valeurs immobilières, c'est la loi du lieu de la

situation de l'immeuble (art. 3, al.2 C.civ.) qui s'applique. Ceci peut conduire à l'applicabilité de différents ordres juridiques à une succession et ainsi créer une scission de la succession.

B. Règlement européen (UE) n° 650/2012

Le Règlement européen (UE) n° 650/2012 du Parlement européen et du Conseil du 4 juillet 2012 en matière successorale s'appliquera à toutes les successions à partir du 17.08.2015 dans les États membres de l'Union Européenne à l'exception du Royaume-Uni, de l'Irlande et du Danemark.

Le Règlement prévoit notamment des règles uniformes pour la détermination de la loi applicable à l'ensemble d'une succession.

Le règlement européen harmonise ainsi les règles relatives à la compétence et à la loi successorale applicable, ainsi que la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en la matière.

Le Règlement se réfère, sur le plan civil, au dernier domicile habituel du défunt pour définir le droit successoral applicable. Une personne peut également choisir sa loi nationale par disposition testamentaire comme droit successoral applicable. Une personne ayant plusieurs nationalités peut choisir la loi de tout pays dont elle possède la nationalité. Ce choix de loi peut se faire bien avant le 17.08.2015 et reste cependant valable après cette date.

Le Règlement introduit également un certificat successoral européen que les héritiers, les légataires et les exécuteurs testamentaires ou les administrateurs de la succession doivent utiliser pour invoquer leur qualité ou exercer leurs droits dans un autre pays de l'UE.

Tandis que le Règlement contient des dispositions selon lesquelles les États membres déterminent uniformément le droit applicable à une succession transfrontalière, celui-ci ne prévoit pas de règles relatives à la fiscalité successorale.

Dans ce contexte, les conséquences fiscales d'une succession transfrontalière, qui peuvent déjà entraîner à l'heure actuelle une imposition de la succession dans plusieurs pays, ne seront pas éliminées et pourront continuer à entraîner une double-imposition, sauf en présence d'une convention de non double-imposition. Sur le plan fiscal, en cas de résidence fiscale en Allemagne du défunt ou de l'héritier, il y aura toujours une obligation fiscale illimitée en Allemagne sous réserve des conventions fiscales. Les conditions de constitution d'une résidence fiscale au sens de la loi fiscale allemande sont moins contraignantes que celles du domicile habituel prévu par le Règlement européen.

Par conséquent, les successions internationales présentant un lien avec l'Allemagne pourront encore à l'avenir être soumises au moins au droit allemand en matière fiscale et à un droit étranger unique en matière successorale. C'est donc précisément dans le cas de

planifications successorales transfrontalières qu'il conviendra de vérifier au cas par cas les conséquences fiscales d'une succession malgré l'existence de ce Règlement.

CHAPITRE III - ASPECTS FISCAUX DE LA SUCCESSION

A. Fiscalité successorale allemande

Les droits de succession allemands sont régis d'une part par la loi fiscale sur la succession et les donations (ErbStG) et d'autre part par la loi relative à l'évaluation des biens (*Bewertungsgesetz*, ci-après BewG).

L'impôt sur les successions est un impôt progressif. Il varie en fonction du montant de la part qui revient à un héritier (ou de la valeur de la donation) et en fonction de son degré de parenté avec le défunt. En outre les droits dépendent également de la nature du patrimoine transmis.

1. Assiette de l'impôt

Si l'une des parties (défunt ou héritier) dispose d'un domicile (art. 8 de la loi fiscale allemande, *Abgabenordnung*, ci-après AO) ou d'une résidence permanente (art. 9 AO) en Allemagne au moment du décès/de la donation (art. 2 ErbStG), l'ensemble de l'actif est assujéti aux droits de succession allemands (obligation fiscale illimitée - *unbeschränkte Steuerpflicht*).

Lorsque ni le défunt, ni le bénéficiaire sont résidents fiscaux allemands, une obligation fiscale limitée (*beschränkte Steuerpflicht*) s'applique. L'actif imposable en Allemagne sera celui qui correspond à la définition de « patrimoine interne » (*Inlandsvermögen*), tel que par exemple l'immobilier situé en Allemagne (art. 121 BewG).

2. Abattements (*Steuerfreibeträge*)

L'impôt sur les successions et les donations est nettement plus faible en Allemagne que l'impôt successoral français. Ceci s'explique notamment par la grande différence des abattements existants en France et en Allemagne.

Pour se limiter aux taux en ligne directe et entre époux, on constate que l'abattement en Allemagne est de 400.000,00 € par enfant et de 500.000 € par époux. Le taux d'imposition varie progressivement de 7 % à 30 %. Un taux de 30 % s'applique à un patrimoine imposable excédant 26.000.000,00 € par bénéficiaire. Ces chiffres sont valables à condition que l'héritier (le bénéficiaire) appartienne à la catégorie fiscale I. Pour la classe fiscale III les taux peuvent monter jusqu'à 50 %.

3. Exonérations (*Steuerbefreiungen*)

Les droits de succession sont dus sur toutes les transmissions de biens intervenues en raison d'un décès, que ce soit en vertu d'un testament ou sur la base de la dévolution successorale légale. Cependant, la transmission de certains biens peut être exonérée (art. 13 ErbStG) ou privilégié fiscalement (art. 13a s. ErbStG).

Notons toutefois la jurisprudence récente de la Cour fédérale constitutionnelle (*Bundesverfassungsgericht*) en la matière. Dans son arrêt du 17.12.2014 (1BvL 21/12), la Cour fédérale constitutionnelle a déclaré inconstitutionnelles plusieurs dispositions de la Loi fiscale allemande sur les successions et les donations (§§ 13a, 13b ErbStG). Selon lesdites dispositions, les entreprises familiales disposent de privilèges fiscaux particuliers entraînant une exonération fiscale partielle ou totale en cas de transfert d'entreprise aux descendants.

Sans remettre en cause le principe appliqué jusqu'à présent, la Cour a déclaré les privilèges accordés aux entreprises familiales contraires au principe d'égalité de traitement selon l'art. 3 GG. La Cour a validé toutefois le principe de mesures dérogatoires pour les entreprises familiales en précisant qu'il était légitime de les privilégier pour ne pas menacer leur existence « par des considérations fiscales ». Selon la Cour, ce privilège doit toutefois respecter l'art. 3 GG sur le principe d'égalité.

La Cour a critiqué dans ce contexte les conditions trop laxistes d'obtention des privilèges fiscaux pour les entreprises de moins de 20 salariés. Jusqu'ici, ces entreprises n'avaient pas à prouver le maintien des emplois dans l'avenir pour pouvoir profiter du privilège fiscal. En revanche, des entreprises de plus grande taille devaient prouver qu'elles limitaient les licenciements de personnel à un certain niveau pour pouvoir bénéficier du privilège fiscal. Cette différence de traitement n'est pas justifiée selon la Cour.

La Cour demande une modification des dispositions en vigueur avant le 30 juin 2016. Dans l'intervalle, la législation actuelle reste en vigueur. Ceci s'explique par le fait que la Cour a déclaré la Loi fiscale allemande sur les successions et donations certes inconstitutionnelle, mais ne l'a pas invalidée. La Loi fiscale sur les successions et les donations, y compris les dispositions déclarées contraires à la Constitution, reste par conséquent applicable.

Toutefois, la phase actuelle de transition n'est pas tout à fait claire. Par principe, une application des dispositions légales en vigueur jusqu'à la date d'entrée en vigueur d'une nouvelle loi doit être possible sans conséquences négatives pour le contribuable. Or la Cour a précisé qu'un effet rétroactif négatif n'est pas exclu pour les cas caractérisés par un « usage excessif » des dispositions légales. Il appartient donc aux personnes souhaitant anticiper la succession de leurs entreprises familiales d'être particulièrement vigilantes à ce sujet.

B. Fiscalité successorale dans un contexte international**1. Absence de convention**

La loi fiscale allemande permet, sous certaines conditions de forme et de délai, d'imputer l'impôt étranger ayant frappé une succession ou une donation sur l'impôt allemand. Il faut pour cela que le bénéficiaire ait eu à verser, dans un État étranger, des droits pour la « partie étrangère » de la succession (art. 21 ErbStG).

2. En présence d'une convention destinée à éviter une double imposition**a) Règles généralement applicables**

En présence d'une convention destinée à éviter une double imposition, ce sont les dispositions de cette convention qui s'appliquent en priorité. En principe, les conventions conclues par l'Allemagne prévoient également un mécanisme d'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt allemand pour certains biens imposés également à l'étranger.

b) Liste des conventions souscrites par l'Allemagne

L'Allemagne a souscrit les conventions fiscales en vue d'éviter une double imposition en matière d'impôts sur les successions et les donations avec les États suivants :

- Danemark
- France
- Grèce
- Suède
- Suisse
- États-Unis

**CHAPITRE IV -
CONVENTION FISCALE FRANCO-ALLEMANDE DU 12 OCTOBRE 2006**

Une succession ou une donation s'inscrivant dans un contexte franco-allemand est susceptible d'entraîner une double-imposition, lorsque la succession ou la donation est soumise à l'impôt dans les deux États. Après des décennies d'absence de réglementation fiscale bilatérale en la matière, la convention fiscale franco-allemande du 12 octobre 2006 (ci-après « Convention ») est entrée en vigueur en avril 2009.

A. Champ d'application

1. Impôts visés

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

2. Domicile fiscal

Dans le cadre d'une succession franco-allemande le droit fiscal français et le droit fiscal allemand (voir Chapitre III A.) peuvent conduire au résultat qu'une personne est considérée comme ayant son domicile fiscal dans les deux pays.

Sur la base du texte de la Convention, une personne ne peut avoir son domicile fiscal que dans un seul pays (article 4). La Convention tranche pour l'un ou l'autre pays sur la base de plusieurs critères, comme le foyer d'habitation permanent, le pays dans lequel la personne a ses liens personnels et économiques les plus étroits (le centre des intérêts vitaux) ou le critère de rattachement étant lieu où la personne séjourne de façon habituelle.

B. Imposition

1. Biens immobiliers : lieu de situation

Les biens immobiliers qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un État et qui sont situés dans l'autre État sont imposables dans cet autre État (article 5).

Exemples :

Lorsqu'un résident français a un immeuble en Allemagne, celui-ci est imposable en Allemagne.

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

Notons que l'État de résidence conserve son droit d'imposer mais nous verrons que la double imposition est évitée par un mécanisme d'imputation.

2. Biens mobiliers corporels : lieu de situation

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

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

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

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

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

En revanche, les bateaux de plaisance ne relèvent pas de ces dispositions. Ils suivent le régime des biens mobiliers corporels puisqu'ils ne sont pas considérés comme des immeubles, conformément à l'article 5. Ce sont donc des biens mobiliers corporels imposés en principe dans le pays où ils se trouvent.

4. Autres biens : État du domicile

Les biens, quelle qu'en soit la situation, qui ne sont pas visés ailleurs dans la Convention ne sont imposables que dans l'État du domicile de la personne. Le numéraire, les créances de toute nature, les actions et parts de sociétés sont soumis à ce régime (article 9).

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

C. Mécanisme pour éviter la double imposition

1. Principe

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

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

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

2. Cas particulier des héritiers et donataires résident dans l'autre pays

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

D. Exemples pratiques

- Une personne domiciliée en France décède et laisse un immeuble en Allemagne.
 - Cet immeuble est en fait imposé dans les deux pays. La double imposition est évitée par la France qui accorde une déduction correspondant à l'impôt allemand dans la limite de la quote-part de l'impôt français.

- Une personne domiciliée en France fait une donation d'un compte d'épargne ouvert en Allemagne à un résident d'Allemagne.
 - Il s'agit d'un « autre bien » qui n'est normalement imposable qu'en France. Comme toutefois le donataire est résident d'Allemagne, l'Allemagne peut imposer le bien mais elle va devoir imputer l'impôt français sur l'impôt allemand.

- Une personne domiciliée en France fait une donation d'une œuvre d'art située en Allemagne à un résident d'Allemagne.
 - Il s'agit d'un bien meuble corporel qui est en toute hypothèse imposable dans le pays de situation (Allemagne). C'est par conséquent la France ici qui accordera l'imputation.

- Un entrepreneur individuel réside en France et exploite une entreprise en Allemagne ayant la qualification d'établissement stable. Y sont rattachés des biens meubles et immeubles, dont certains peuvent être situés en France.
- Les biens mobiliers rattachés à l'établissement stable allemand sont imposables en Allemagne.

Par contre, les biens immobiliers rattachés à l'établissement stable allemand mais se trouvant en France sont imposables en France.

Les immeubles situés en Allemagne sont imposables en Allemagne.

La France, pays de résidence, impose l'ensemble des biens mais accordera une imputation d'impôt du montant des impôts payés en Allemagne dans la limite de l'impôt français. Elle n'accorde pas d'imputation pour les biens immobiliers situés en France, même s'ils sont rattachables à un établissement stable situé en Allemagne.

16

Nous vous accompagnons dans vos projets de transmissions familiales, la préparation et le règlement de successions dans un contexte national ou international en prenant en considération vos besoins personnels, mais également au titre d'une optimisation fiscale, notamment s'il existe du patrimoine dans différents pays.

Nous sommes membre de LEXUNION, réseau international de notaires, avocats et fiscalistes.

Avertissement légal

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

Titularité des droits

Cette lettre d'information est la propriété du Cabinet. Toute reproduction et/ou diffusion, en tout ou partie, par quelque moyen que ce soit est interdite sans autorisation préalable. Toute infraction constitue un acte de contrefaçon engageant les responsabilités civile et pénale de leur auteur.

Abonnement / Téléchargement

Vous pouvez télécharger cette lettre ainsi que consulter nos archives gratuitement depuis notre site Internet www.avolegal.de sous publications/Lettre Allemagne. Vous trouverez y également un formulaire d'inscription sur notre liste de distribution.

Directeur de la publication

Hugues Lainé
