

3 Aspects de la fiscalité allemande du revenu et du patrimoine dans un contexte franco-allemand



HUGUES LAINÉ

*avocat à la Cour de Berlin
docteur en droit
et spécialiste en droit fiscal allemand*



ANNA-LISA HEYNE

avocate à la Cour de Berlin

La fiscalité allemande du revenu est caractérisée par une certaine complexité réglementaire qui semble toutefois être plus linéaire que la législation fiscale française (moins de « niches fiscales »), plus lourde en matière d'impôt sur le revenu, étant toutefois précisé immédiatement que, en contrepartie, le poids des charges sociales est beaucoup moins élevé en Allemagne qu'en France. La fiscalité patrimoniale est quant à elle, dans l'ensemble, plus attractive que la fiscalité française (pas d'impôt sur la fortune, une fiscalité successorale moins oppressante en raison d'abattements élevés et de taux d'impositions plus faibles).

1 - Le système fiscal allemand connaît cinq catégories d'impôt sur le revenu :

- l'impôt sur le revenu des personnes physiques (*Einkommensteuer*) ;
- l'impôt sur le revenu des collectivités ou des sociétés (*Körperschaftsteuer*) ;

- la taxe professionnelle (*Gewerbesteuer*) ;
- l'impôt cultuel (*Kirchensteuer*) et ;
- la surtaxe de solidarité (*Solidaritätszuschlag*).

Compte tenu de leur importance, seules les trois premières catégories d'impôt précitées seront présentées ci-après. En matière de patrimoine, les successions obéissent en principe

aux mêmes règles de fiscalité que les donations, toutes deux bénéficiant d'abattements importants. Il convient de souligner qu'il n'existe pas d'impôt sur la fortune en Allemagne.

Afin d'éviter une double imposition pour les contribuables dans un contexte international, l'Allemagne a signé une multitude de conventions fiscales. Les conventions franco-allemandes en matière de revenus et en matière de successions et donations méritent ici une attention particulière.

1. Présentation générale du régime d'imposition en Allemagne

2 - Le système fiscal allemand connaît plus de 40 types d'impôts. L'imposition des personnes physiques et des activités professionnelles est basée sur les principes de l'équité fiscale et de l'égalité de traitement. Pour garantir cela, l'imposition se fait en principe selon la capacité contributive de chaque contribuable en vertu d'un barème progressif.

A. - Revenus privés

3 - Les personnes physiques ayant leur résidence fiscale en Allemagne y sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux¹. Une résidence fiscale est constituée en Allemagne lorsqu'une personne y dispose de son domicile ou lorsqu'elle y séjourne depuis 6 mois de façon ininterrompue². Les personnes physiques qui ne sont pas considérées comme résidents fiscaux allemands sont soumises à une obligation fiscale limitée en application de laquelle seuls sont imposables leurs revenus de source allemande³.

4 - **Catégories de revenus imposables.** – Pour les résidents fiscaux allemands, il existe sept catégories de revenus imposables⁴ :

- salaires ;
- revenus fonciers ;
- revenus de capitaux mobiliers ;
- revenus agricoles et forestiers ;
- revenus industriels et commerciaux ;
- revenus non commerciaux (provenant d'une activité professionnelle indépendante) et ;
- autres revenus dont les plus-values de cessions privées.

Pour chacune de ces catégories, le revenu net est en principe déterminé en déduisant du revenu brut ou du chiffre d'affaires réalisé au cours d'une année civile le montant réel des frais et charges liés à la réalisation du revenu.

1° Salaires

5 - En Allemagne, l'impôt sur les revenus salariaux est retenu à la source par l'employeur sous son appellation *Lohnsteuer* (signifiant impôt sur les salaires). Le calcul de la retenue à la source se fait en fonction de la classe fiscale à

laquelle appartient le salarié. Il existe six classes fiscales qui dépendent de la situation familiale du salarié :

- classe 1 : salariés célibataires, veufs, divorcés ;
- classe 2 : parents isolés avec au moins un enfant à charge ;
- classe 3 : couples mariés ou pacsés⁵ ;
- classe 4 : couples mariés ou pacsés⁶ ;
- classe 5 : couples mariés ou pacsés ; lorsqu'un conjoint opte pour la classe 3, l'autre est soumis à la classe 5⁷ ;
- classe 6 : salariés exerçant plusieurs activités salariées.

Le salarié a la possibilité de déduire de son salaire en tant que frais professionnels les dépenses occasionnées par son emploi⁸. Une déduction forfaitaire de 1 000 € est pratiquée au titre de ces frais professionnels, sauf à justifier de frais plus élevés.

L'employeur verse des cotisations patronales pour le compte du salarié à une caisse d'assurances sociales pour un montant d'environ 21 % du salaire brut, dans la limite des premiers 4 537 € (maladie) ou 6 700 € (retraite) bruts du salaire mensuel. Au-delà, aucune cotisation n'est due. Le salarié supporte à peu près les mêmes charges de son côté. Ces cotisations sont en principe déductibles du revenu imposable pour le salarié et l'employeur.

Les pensions de retraite qui sont versées sur la base de cotisations versées antérieurement ne sont pas considérées comme des salaires mais sont imposables dans la catégorie des autres revenus⁹.

2° Revenus fonciers et plus-values immobilières

6 - **Revenus fonciers.** – Aux termes de l'article 21 EStG, sont considérés comme revenus fonciers et assimilés, les revenus des contrats de bail à loyer concernant les terrains, les bâtiments ainsi que les revenus des sociétés immobilières transparentes.

Sont déductibles fiscalement toutes les dépenses d'entretien et d'exploitation du bien donné en location ainsi que les amortissements et les intérêts de financement de l'acquisition de ces biens. Un montant forfaitaire à titre de dépenses déductibles n'est pas prévu dans cette catégorie.

Les bâtiments appartenant à un actif d'exploitation non destinés à un usage d'habitation et pour lesquels l'autorisation de construction a été sollicitée après mars 1985, sont amortis au taux de 3 %. Pour les autres bâtiments, les taux d'amortissement sont fixés à 2,5 % (bâtiments achevés avant le 1^{er} janvier 1925) et 2 % (bâtiments achevés après le 31 décembre 1925).

7 - **Plus-values immobilières non professionnelles.** – Les plus-values immobilières non professionnelles sont en principe classées comme un autre revenu et taxées au taux du barème général de l'impôt sur le revenu des personnes physiques¹⁰. Toutefois, les plus-values immobilières réalisées

1. « Obligation fiscale illimitée », EStG, art. 1, al. 1.

2. EStG, art. 9.

3. EStG, art. 1, al. 4.

4. EStG, art. 2.

5. Imposition séparée, V. 1, A, n° 10.

6. Imposition commune, V. 1, A, n° 10.

7. Imposition séparée, V. 1, A, n° 10.

8. EStG, art. 9.

9. EStG, art. 22.

10. V. n° 11.

après 10 années de détention du bien sont en principe totalement exonérées d'impôt en Allemagne ¹¹.

3° Revenus de capitaux mobiliers

8 - Depuis une réforme intervenue en 2008, cette catégorie englobe également les plus-values sur cessions de valeurs mobilières et certaines opérations sur contrats à terme.

Font notamment partie des revenus de capitaux mobiliers ¹² :

- les dividendes de participation dans des sociétés de capitaux et autres personnes morales pour des participations inférieures à 1 % ;

- les intérêts de créances en capital.

Par ailleurs, une déduction forfaitaire de 801 € est pratiquée au titre des frais professionnels dans cette catégorie par contribuable (1 602 € pour les couples mariés) ¹³.

9 - **Imposition.** – Les revenus de capitaux mobiliers sont soumis à un impôt forfaitaire et libératoire s'élevant à 25 % majoré de la surtaxe de solidarité, prélevé à la source quand ils sont de source allemande

Les dividendes issus de participations supérieures à 1 % sont imposés selon un autre régime qui prévoit l'exonération de 40 % du dividende distribué et l'imposition du reste au barème général de l'impôt sur le revenu. Ces revenus font l'objet également d'une retenue à la source de 25 % (plus surtaxe) sur les dividendes distribués (*Kapitalertragssteuer*) qui vient s'imputer sur l'impôt dû.

4° Splitting entre époux

10 - En Allemagne, les couples mariés ou pacsés soumis à une obligation fiscale illimitée, sauf s'ils vivent séparément, ont le choix entre une imposition commune ¹⁴ ou une imposition séparée ¹⁵. En cas d'imposition commune, le couple bénéficie d'un barème familial appelé *Ehegattensplitting* pour le calcul du taux d'imposition. L'objectif de ce barème est de réduire la progressivité de l'impôt.

5° Barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)

11 - Le barème de l'IRPP suivant est actuellement applicable à une personne vivant seule :

Tranches de revenu	Taux
de 1 € à 8 819 €	0 %
de 8 820 € à 13 768 €	de 14 % à 24 %
de 13 769 € à 54 056 €	de 24 % à 42 %

11. EStG, art. 23.

12. EStG, art. 20.

13. EStG, art. 20, al. 9.

14. EStG, art. 26 b.

15. EStG, art. 26 a.

Tranches de revenu	Taux
de 54 057 € à 256 302 €	42 %
à partir de 256 303 €	45 %

Il s'y ajoute toujours une surtaxe de solidarité de 5,5 % du montant de l'impôt.

B. - Activités professionnelles

1° Revenu imposable des activités professionnelles

12 - Le revenu imposable des activités professionnelles résulte de l'addition de plusieurs sources de revenus :

- le bénéfice agricole et forestier ;

- le bénéfice commercial ;

- et le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Ces revenus sont imposés aux taux prévus par le barème général. Les pertes sont imputables sur d'autres catégories de revenus (salaires par exemple) et, pour la partie non imputée, reportables en arrière et indéfiniment en avant, le tout dans certaines limites annuelles.

2° Impôt sur les sociétés (IS)

13 - Les sociétés ayant leur siège social ou de direction en Allemagne sont imposées à l'IS et à la taxe professionnelle sur leur bénéfice mondial tandis que les sociétés non-résidentes ne sont soumises à l'impôt qu'à raison des bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable en Allemagne ¹⁶.

Les charges de l'entreprise y compris mais non pas la taxe professionnelle sont déductibles du résultat de l'exercice lorsqu'elles ont été exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation de la société.

Le taux de l'IS est de 15 % auquel s'ajoute une surtaxe de solidarité de 5,5 % assise sur la contribution d'IS de l'exercice, soit 15,825 % en tout.

3° Taxe professionnelle

14 - La taxe professionnelle s'applique à toute entreprise industrielle et commerciale non agricole qui exerce son activité en Allemagne. Les professions libérales sont exonérées. Les sociétés de capitaux allemandes y sont toujours assujetties en raison de leur forme juridique. Les sociétés de capitaux étrangères en sont exonérées lorsqu'elles n'ont ni établissement stable en Allemagne, ni siège de direction ni représentant permanent.

La taxe professionnelle est assise sur le bénéfice d'exploitation après prise en compte de différents correctifs.

Sont réintégrées notamment la moitié des charges foncières, la quote-part des pertes provenant de la participation dans les sociétés de personnes et la totalité des intérêts pour les prêts accordés par les associés. À l'inverse, les déductions portent notamment sur 1,2 % de la valeur fiscale des immeubles d'exploitation et sur les dividendes provenant

16. KStG, art. 1, al. 1.

d'une participation dans une société de personnes. Les sociétés de gestion immobilière peuvent en être exonérées.

Le résultat retenu est diminué d'un abattement de 24 500 € pour les entreprises individuelles et les sociétés de personnes.

Le taux de l'impôt varie en pratique, selon les communes, entre 15 % et 17 % du bénéfice de la société.

La taxe professionnelle est en principe déductible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Les pertes de taxe professionnelle sont reportables indéfiniment en avant mais non pas en arrière.

4° Imposition des plus-values et des dividendes

15 - Les dividendes versés par une société allemande à une société mère sont en principe intégralement exonérés d'impôts pour la société bénéficiaire dans le cadre de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle sauf une quote-part de frais affectés à la perception de ce revenu de 5 %. Les dividendes de sociétés de capitaux filiales étrangères sont également exempts d'impôts.

Les plus-values provenant de la cession de participations dans des filiales sont exonérées d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle à hauteur de 95 %, quelles que soient la participation et la durée de détention.

À l'exception des exonérations de dividendes et de cessions de participations, les autres plus-values sont en principe classées comme un revenu ordinaire et taxées au même taux, soit 15 % (IS) + 15 à 17 % (taxe professionnelle).

5° Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

16 - Le taux normal de TVA s'élève à 19 %. Un taux réduit de 7 % s'applique sur les produits de base (nourriture, livres) et certaines prestations artistiques ou culturelles (musées, théâtres, concerts).

C. - Fiscalité patrimoniale en Allemagne

17 - Comparée à la France, l'imposition en matière de patrimoine est relativement faible en Allemagne.

1° Donations et successions

18 - Les droits de succession et de donation sont dus en Allemagne à raison de l'ensemble du patrimoine situé en Allemagne et à l'étranger lorsque l'une de ces conditions est remplie :

- le défunt ou le donateur était résident en Allemagne au moment du décès ou de la donation ;
- l'héritier ou le donataire est résident en Allemagne au moment du décès ou de la donation.

À défaut, les droits sont dus à raison uniquement de certains éléments patrimoniaux situés en Allemagne, notamment les immeubles¹⁷.

19 - **Barème.** - Le barème est échelonné selon les degrés de parenté entre les héritiers / défunt et donateurs / donataires : la loi prévoit ici trois catégories fiscales. Le taux d'imposition est croissant en fonction du degré de parenté et progressif sans jamais dépasser 50 %.

Montant de la part nette imposable (en €)	CLASSE I	CLASSE II	CLASSE III
	Taux	Taux	Taux
jusqu'à 75 000 €	7 %	15 %	30 %
jusqu'à 300 000 €	11 %	20 %	30 %
jusqu'à 600 000 €	15 %	25 %	30 %
jusqu'à 6 000 000 €	19 %	30 %	30 %
jusqu'à 13 000 000 €	23 %	35 %	50 %
jusqu'à 26 000 000 €	27 %	40 %	50 %
au-delà de 26 000 000 €	30 %	43 %	50 %

20 - **Abattements.** - En Allemagne, un même abattement est prévu pour les donations et successions afin de diminuer la base imposable.

Pour les donations, l'abattement applicable est renouvelé tous les 10 ans.

En matière successorale, les donations intervenues au cours des 10 années précédant le décès sont réintégrées pour le calcul de l'impôt, de sorte que l'abattement ne soit accordé qu'une fois par période de 10 ans.

Degré de parenté	Abattement (en €)
Époux	500 000 €
Enfants	400 000 €
Petits-enfants	200 000 €
Parents et grands-parents lors d'une succession	100 000 €
Personne de la classe II	20 000 €
Personnes de la classe III	20 000 €

21 - Obligations déclaratives. – L'ayant droit doit déclarer la succession à l'administration fiscale dans les 3 mois qui suivent le décès¹⁷. Les droits sont exigibles dans le mois qui suit la réception de l'avis d'imposition.

2° Impôt sur la fortune

22 - Aucun impôt sur la fortune immobilière, comme il existe en France, et de manière plus générale aucun impôt sur la fortune, n'existe en Allemagne.

2. Aspects internationaux du régime fiscal allemand

A. - Principaux traits de la convention fiscale franco-allemande de 1959, relative aux revenus

23 - En vue d'éliminer les doubles impositions sur les revenus en France et en Allemagne, les deux États ont signé le 21 juillet 1959 une convention fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune qui est entrée en vigueur le 4 novembre 1961. Cette convention a été modifiée le 9 juin 1969, le 28 septembre 1989, le 20 décembre 2001 et le 31 mars 2015.

1° Champ d'application

24 - La convention a pour vocation d'éviter la double imposition des mêmes revenus en France et en Allemagne. Elle détermine pour chaque catégorie de revenus quel est l'État ayant le droit d'imposition¹⁸. Elle s'applique principalement à l'IRPP, à l'IS et à la taxe professionnelle.

2° Résidence fiscale

25 - Sont notamment visés par la convention les résidents d'un État contractant ou des deux États qui perçoivent des revenus dans les deux États. En effet, les personnes ayant leur résidence fiscale en France ou en Allemagne y sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux.

Le résident s'entend comme toute personne qui, en vertu de la législation nationale, 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 analogue²⁰.

26 - Situation des résidents dans les deux États contractants. – Lorsqu'une personne est considérée comme résidente dans chacun des États contractants, la convention détermine la résidence (dite conventionnelle, à laquelle la convention se réfère) comme suit²¹ :

- la personne est censée avoir sa résidence conventionnelle dans l'État dans lequel elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ;

- lorsqu'elle dispose d'un tel foyer dans les deux États, elle est considérée comme résidente de l'État où elle y a le centre de ses intérêts vitaux, défini comme l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits ;

- lorsque le centre des intérêts vitaux ne peut être établi, le domicile fiscal est celui du lieu du séjour habituel ou, à défaut, celui de la nationalité.

Lorsqu'une personne morale est résidente des deux États, elle est réputée résidente de l'État où se trouve son siège de direction effective²². Ce siège de direction effective s'entend du lieu où se trouve le centre de la direction générale de l'affaire²³.

3° Lieu d'imposition des revenus

27 - La convention détermine le lieu d'imposition suivant la catégorie de revenu.

28 - Revenus des personnes salariées. – Les revenus des personnes salariées sont exclusivement imposables dans l'État de l'activité²⁴. Ainsi, les revenus provenant d'un travail exercé en Allemagne sont imposables uniquement en Allemagne (et inversement), l'autre État renonçant à imposer (mais il prend en compte ces revenus pour déterminer le taux d'imposition applicable aux autres revenus imposables). Toutefois, il existe plusieurs exceptions à cette règle, notamment :

- les travailleurs transfrontaliers qui habitent dans la zone frontalière de leur État de résidence et qui travaillent dans la zone transfrontalière de l'autre État sans y prendre une résidence. Ceux-ci sont imposés dans l'État de domiciliation²⁵ ;

- les travailleurs détachés qui séjournent moins de 183 jours dans l'État de travail au cours de l'année civile²⁶ si les rémunérations sont payées par un employeur de l'autre État et si la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une installation permanente que l'employeur a dans l'État d'exercice de l'activité. Ceux-ci restent imposables dans l'État du siège de leur employeur.

29 - Revenus des travailleurs indépendants et des professions libérales. – Ces revenus sont imposables dans l'État dans lequel l'activité professionnelle dont proviennent les revenus

17. ErbStG, art. 2. – BewG, art. 121.

18. ErbStG, art. 30.

19. Conv., art. 1^{er}.

20. Conv., art. 2, al. 1, § 4.

21. V. Conv., art. 2, al. 4.

22. V. Conv., art. 2, al. 4.

23. V. Conv., art. 2, al. 5.

24. V. Conv., art. 13.

25. V. Conv., art. 13, al. 5.

26. V. Conv., art. 13, al. 4.

est exercée à condition d'y avoir une installation permanente (établissement stable)²⁷.

30 - Revenus fonciers. – Les revenus provenant de biens immobiliers (revenus fonciers) ne sont imposables que dans l'État de situation des biens²⁸. En revanche, depuis la révision de 2015, les plus-values immobilières sont imposables dans les deux États (État de situation du bien et État de résidence du contribuable) en application du nouvel article 7 de la convention, la double imposition étant évitée par les mécanismes prévus à l'article 20 de la convention²⁹.

31 - Intérêts et autres revenus du capital. – Les intérêts et autres revenus du capital ne sont imposables que dans l'État contractant dont le bénéficiaire est résident, sauf si le bénéficiaire possède dans l'autre État un établissement stable et si la créance fait partie de l'actif de cet établissement³⁰.

4° Élimination des doubles impositions

32 - France. – En ce qui concerne la France, les doubles impositions sont évitées en principe par la méthode du crédit d'impôt imputable sur l'impôt français lorsque les revenus qui proviennent d'Allemagne y sont imposables conformément aux dispositions de la convention et qu'ils reviennent à un résident de France³¹.

33 - Allemagne. – En ce qui concerne l'Allemagne, les doubles impositions sont évitées en principe par la méthode de l'exonération en Allemagne des revenus imposables en France conformément à la convention. Des règles particulières s'appliquent en matière de dividendes³².

B. - Principaux traits de la convention fiscale franco-allemande de 2006 relative aux successions et donations

34 - Dans le même esprit d'éviter les doubles impositions, la France et l'Allemagne ont signé le 12 octobre 2006 une convention fiscale en matière de successions et donations qui est entrée en vigueur, avec son protocole d'application, le 3 avril 2009. Celle-ci contient des dispositions dont l'objet est d'attribuer le droit d'imposer une opération à l'un ou l'autre État, voire aux deux États en prévoyant une imputation de l'impôt versé dans l'un des États sur l'impôt versé dans l'autre État.

1° Champ d'application

35 - Les impôts visés par la convention sont les droits de mutation à titre gratuit en France et l'impôt sur les successions et donations en Allemagne³³. La convention s'applique à toutes les successions et donations dans lesquelles le défunt ou

le donateur avait son domicile fiscal dans l'un au moins des deux États.

2° Domicile fiscal

36 - Principe. – Si une personne a son domicile fiscal dans les deux États en vertu des réglementations du droit interne, la convention permet de déterminer que le domicile fiscal est considéré comme n'étant établi que dans l'un des deux États³⁴.

Le domicile fiscal constitue un critère déterminant pour l'imposition de la personne dans l'un ou l'autre État. Il ressort des termes de l'article 4 alinéa 1^{er} de la convention que le domicile fiscal se détermine selon les mêmes règles que celles prévues dans la convention fiscale en matière d'impôt sur le revenu étudiées plus haut et auxquelles nous renvoyons³⁵.

37 - Expatriés. – Ces règles ne s'appliquent pas aux expatriés.

Un expatrié est défini ici comme étant un contribuable ayant son domicile fiscal dans les deux États et ne possédant la nationalité que de l'un des États contractants, lorsque :

– d'une part il a l'intention manifeste de ne pas conserver indéfiniment son domicile dans l'État dont il ne possède pas la nationalité ;

– et d'autre part qu'il a résidé moins de 5 ans sur les 7 années précédant son décès ou la donation dans l'État dont il ne possède pas la nationalité³⁶.

Ces personnes sont considérées avoir leur domicile fiscal uniquement dans l'État de leur nationalité.

3° Lieu d'imposition

38 - Le lieu d'imposition de la succession ou donation dépend tout d'abord du lieu de résidence fiscale du défunt ou donateur, ensuite de la nature des biens faisant partie de la succession ou donation, et enfin du lieu où se trouvent ces biens au moment de l'ouverture de la succession ou de la donation.

39 - Biens immobiliers. – En ce qui concerne les biens immobiliers, ceux-ci sont imposables dans l'État de leur situation³⁷.

Les actions et parts de société dont l'actif est constitué pour plus de la moitié d'immeubles situés dans un État contractant ou de droits sur des immeubles sont considérées comme des biens immobiliers.

40 - Biens mobiliers d'une entreprise. – Les biens mobiliers d'une entreprise faisant partie d'une succession ou d'une donation dont le défunt ou donateur est domicilié dans un État contractant mais appartenant à un établissement stable se trouvant dans l'autre État, sont imposables dans cet autre État³⁸.

27. V. Conv., art. 12.

28. V. Conv., art. 3.

29. V. n° 32 et 33.

30. V. Conv., art. 10.

31. V. Conv., art. 20, al. 2.

32. V. Conv., art. 20, al. 1.

33. Conv., art. 2, al. 3.

34. Conv., art. 4.

35. V. n° 25.

36. V. Conv., art. 4, al. 3.

37. V. Conv., art. 5, al. 1.

38. V. Conv., art. 6.

41 - Biens meubles corporels. – Les biens meubles corporels faisant partie d'une succession ou d'une donation sont également imposables dans l'État de leur situation³⁹. C'est le cas en particulier des bateaux de plaisance.

42 - Numéraire, créances de toute nature, actions et parts de sociétés. – En application du protocole, le numéraire, les créances de toute nature et les actions et parts de sociétés ne sont pas considérés comme des biens meubles corporels et sont imposables dans l'État de domiciliation du défunt ou du donateur⁴⁰.

43 - Autres biens. – La convention prévoit des régimes particuliers pour certaines catégories de biens que sont les bateaux, aéronefs et navires exploités en trafic international par une entreprise ayant son siège de direction effective dans un État contractant. Ceux-ci sont imposables dans l'État du siège de l'entreprise. Il en va de même pour les biens mobiliers affectés à leur exploitation.

Tous les autres biens non visés précédemment, quelle qu'en soit la situation, ne sont imposables que dans l'État de domici-

liation du défunt ou du donateur⁴¹. Toutefois, une imposition dans l'autre État est encore possible⁴².

4° Élimination des doubles impositions

44 - En ce qui concerne la France, les doubles impositions sont évitées en principe par la méthode du crédit d'impôt lorsque le défunt ou le donateur était domicilié en France.

Des règles particulières s'appliquent, d'une part, lorsque le défunt ou le donateur n'était pas domicilié en France ou, d'autre part, lorsque l'héritier ou le donataire était domicilié en France⁴³.

45 - En ce qui concerne l'Allemagne, les doubles impositions sont évitées en principe par la méthode de l'imputation sur l'impôt allemand de l'impôt payé en France lorsque le défunt ou le donateur était domicilié en Allemagne. Ici également, des règles particulières s'appliquent lorsque l'héritier ou le donataire était domicilié en Allemagne⁴⁴. ■

39. V. Conv., art. 8.

40. V. Conv., art. 9.

41. V. Conv., art. 9.

42. V. not. Conv., art. 11, al. 1, c et al. 2, b.

43. Conv., art. 11, al. 1.

44. Conv., art. 11, al. 2.