

# LA REVUE FISCALE DU PATRIMOINE

**OPTIMISATION FISCALE DU PATRIMOINE PRIVÉ ET PROFESSIONNEL**

sous la direction de :

BERTRAND SAVOURÉ  
OLIVIER DÉBAT

NOVEMBRE 2021 - **N° 11**

ISSN 2262-4147

## FISCALITÉ PATRIMONIALE



10 > p. 41

## Aspects internationaux du PEA et PEA PME-ETI

Fiche pratique par Brice LAURENT **fidroit.**

### ► REPÈRE

10 > p. 1

En attendant le grand soir

Par Bertrand SAVOURÉ

### ► ÉTUDE

#### FIDUCIE

20 > p. 13

Fiducie : appel à la rénovation  
du régime fiscal

Par Sabrina LE NORMAND-CAILLÈRE

### ► ÉTUDE

#### FISCALITÉ IMMOBILIÈRE

21 > p. 18

Fiscalité des micro-projets  
photovoltaïques

Par Sylvain BERNARD

### ► COMMENTAIRE

#### ASSURANCES

20 > p. 38

Évolution de la détermination  
de la base taxable des assureurs  
étrangers recevant des  
dividendes de source française

Par Stéphane REGOR

### ► ÉTUDE

#### FISCALITÉ INTERNATIONALE

22 > p. 23

Fiscalité patrimoniale en droit  
comparé : quelle actualité ?

Par Maxime BUCHET, Hala LAHLOU,  
Hugues LAINÉ, Alexis MADIÉ,  
Imelda MASSOUNGA, Nicolas MELOT,  
Audrey MICHELOT, Alexios THEOLOGITIS

# REVUE FISCALE DU PATRIMOINE

Président-Directeur Général,  
Directeur de la publication :  
PHILIPPE CARILLON

Directrice éditoriale :  
CLÉMENTINE KLEITZ  
clementine.kleitz@lexisnexis.fr

Rédacteur en chef :  
CLAIRE RICHERT  
TÉL. : 01.45.58.93.95  
claire.richert@lexisnexis.fr

Chargée d'édition :  
CLAIRE ABSIL  
claire.absil@lexisnexis.fr

Conseiller :  
JEAN-FRANÇOIS PILLEBOUT

Direction scientifique :  
BERTRAND SAVOURÉ, notaire à Paris  
OLIVIER DEBAT, professeur agrégé à l'université  
Toulouse 1 Capitole, avocat au barreau de Toulouse

Comité scientifique :  
PATRICE BONDUÉLLE, notaire à Paris

LAURENT BENOUDIZ, expert-comptable,  
commissaire aux comptes, président de l'ordre  
des experts-comptables, Paris-Île-de-France

OLIVIER DEBAT, agrégé des facultés de droit,  
professeur à l'université Toulouse 1 Capitole,  
avocat au barreau de Toulouse

PASCAL JULIEN SAINT-AMAND, notaire à Paris

ERIC PORNIN, avocat, consultant auprès  
du CRIDON de Paris

OLIVIER DE SAINT CHAFFRAY, avocat associé  
JEAN-JACQUES LUBIN, fiscaliste au CRIDON  
de Paris

Crédit photos :  
scyther5 / iStock / Getty Images Plus  
(Photo - première de couv)

Publicité :  
Caroline Spire  
Responsable clientèle publicité  
caroline.spire@lexisnexis.fr - 01 45 58 94 69

Correspondance : CLAIRE RICHERT  
(Revue fiscale du patrimoine)  
141 RUE DE JAVEL - 75747 PARIS CEDEX 15

Relations clients :  
TÉL. : 01.71.72.47.70

[www.lexisnexis.fr](http://www.lexisnexis.fr)

Abonnement annuel 2021 :

- FRANCE (MÉTROPOLE) :  
444,14 EUROS TTC
- DOM-TOM ET PAYS ÉTRANGERS :  
479,00 EUROS HT
- PRIX DE VENTE AU NUMÉRO :  
FRANCE (MÉTROPOLE, FRANCO) :  
45,95 EUROS TTC
- DOM-TOM ET PAYS ÉTRANGERS (FRANCO) :  
49,00 EUROS HT
- OFFRE SPÉCIALE ÉTUDIANTS :  
<http://etudiant.lexisnexis.fr/>

LEXISNEXIS SA  
SA AU CAPITAL DE 1.584.800 EUROS  
552 029 431 RCS PARIS  
PRINCIPAL ASSOCIÉ :  
REED ELSEVIER FRANCE SA  
SIÈGE SOCIAL : 141 RUE DE JAVEL,  
75747 PARIS CEDEX 15

EVOLUPRINT  
PARC INDUSTRIEL EURONORD  
10 RUE DU PARC - 31150 BRUGUIÈRES

Dépôt légal : à parution  
Commission paritaire : N° 0624 T 81789  
ISSN : 2262-4147

Origine du papier : Allemagne

Taux de fibres recyclées : 6 %

Certification : 100 %

Impact sur l'eau : P<sub>TOT</sub> = 0,01 kg / tonne



## 10 En attendant le grand soir



La crise sidérante dans laquelle nous sommes entrés en 2020 suscite de nombreuses réflexions sur « le monde d'après ». Parmi celles-ci, deux rapports publiés en mai et juin 2020 méritent notre attention à l'instant. Le premier est œuvre de l'OCDE et porte spécifiquement sur l'impôt sur les successions dans 36 pays membres. Ce rapport est justifié, lit-on, par la nécessité post-covid des pays de devoir « *générer des recettes supplémentaires et remédier aux inégalités* ». Le second s'intitule « *Les grands défis économiques* » a été commandé en France à une prestigieuse commission (Blanchard-Tirole) par le Président de la République. Cette commission a travaillé sur les trois grands défis économiques d'aujourd'hui : le changement climatique, les inégalités économiques et le défi démographique. S'agissant de la lutte contre les inégalités économiques, quelques recommandations portent, inévitablement, sur les droits de succession et de donations.

Outre leur date de livraison, deux points rapprochent ces deux travaux, sur ce sujet précis des droits de succession : le constat et la conclusion. Le constat commun, c'est que l'imposition des transmissions, par succession ou donation, est au cœur de la réflexion récurrente sur l'égalité des chances. Entre l'illégitimité de l'héritier et la légitimité du propriétaire, l'héritage vacille... La conclusion étrangement identique, c'est la recommandation déjà proposée dans un passé récent (France Stratégie 2017) et formulée ainsi par l'OCDE : « *Une approche particulièrement équitable et efficace consisterait à imposer les bénéficiaires sur les donations et les héritages qu'ils reçoivent tout au long de leur vie, sous la forme d'un impôt sur les transmissions de patrimoine à l'échelle d'une vie* ». L'exemple de l'Irlande est cité par la commission Blanchard-Tirole.

Mais comment faire ? Les deux rapports s'entendent sur l'immense difficulté pratique de mise en œuvre d'une telle mesure... qui rejoint déjà – sous réserve d'évaluation, d'analyse, etc. – le catalogue bien fourni de la fiscalité idéale.

En attendant le grand soir fiscal, nous mesurons, à la lecture de ces rapports la menace qui plane sur au moins deux dérogations fiscales critiquées dans un même élan : le régime spécifique de l'assurance-vie et le régime de faveur des transmissions d'entreprises. Pour ce dernier cependant, la recommandation des experts vise plus au plafonnement qu'à la suppression.

Pourtant, la lecture du rapport OCDE montre que la France ne se comporte pas trop mal dans ce domaine de taxation de la transmission : les impôts de transmission représentent chez nous 1,2 % des recettes fiscales (en 2019), avec une moyenne OCDE à 0,5 %. Et si la France exonère le conjoint marié ou pacsé, comme une douzaine d'autres pays, notre abattement en ligne directe nous place dans la moyenne, bien après les Etats-Unis, champion toutes catégories ou même l'Italie ou l'Allemagne. Notre taux d'imposition maximum en ligne directe (45 %) nous offre une place dans le trio de tête de l'OCDE, juste après le Japon et la Corée. N'oublions pas également que nous faisons partie des 9 pays qui taxent en considération de la résidence du défunt et du bénéficiaire.

Mais le dernier mot sera politique en cette année électorale.

L'impôt de succession pourrait sans doute permettre de réduire mieux les inégalités sociales. Il est surtout un impôt impopulaire. Une étude réalisée par France Stratégie en 2018 montrait que 87 % du panel interrogé considère que les droits de succession devraient être réduits pour permettre aux parents de transmettre le plus de patrimoine possible à leurs enfants...

Entre experts et bulletins de vote, il va falloir naviguer au plus près.

**Bertrand SAVOURÉ**

notaire associé à Paris – Groupe Althémis,  
co-directeur de la Revue fiscale du patrimoine

# Sommaire

## Éditorial

- 10 En attendant le grand soir  
B. Savoure  
page 1

## Actualités

### FOCUS

- 160 Adoption par l'Assemblée nationale de la première partie du projet de loi de finances pour 2022  
page 3

### VEILLE

- 161 à 171  
page 4

## Panorama de jurisprudence

- 172 à 183  
page 9

## Études

- 20 **FIDUCIE**  
Fiducie : appel à la rénovation du régime fiscal  
S. le Normand Caillère  
page 13
- 21 **FISCALITÉ IMMOBILIÈRE**  
Fiscalité des micro-projets photovoltaïques  
S. Bernard  
page 18
- 22 **FISCALITÉ INTERNATIONALE**  
Fiscalité patrimoniale en droit comparé : quelle actualité?  
M. Buchet, H. Lahlou, **H. Lainé**,  
A. Madier, I. Massounga, N. Melot,  
A. Michelot, A. Theologitis  
page 23

## Jurisprudence commentée

- 20 **SOCIÉTÉS**  
Évolution de la détermination de la base taxable des assureurs étrangers recevant des dividendes de source française  
S. Regor  
page 38

## Cahiers pratiques

### FICHE PRATIQUE

- 10 **FISCALITÉ PATRIMONIALE**  
Aspects internationaux du PEA et PEA PME-ETI  
B. Laurent  
page 41

© LexisNexis SA 2021

Cette œuvre est protégée par les dispositions du Code de la propriété intellectuelle, notamment par celles de ses dispositions relatives à la propriété littéraire et artistique et aux droits d'auteur. Ces droits sont la propriété exclusive de LexisNexis SA. Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par LexisNexis SA ou ses ayants droit, est strictement interdite. LexisNexis SA se réserve notamment tous droits au titre de la reproduction par reprographie destinée à réaliser des copies de la présente œuvre sous quelque forme que ce soit aux fins de vente, de location, de publicité, de promotion ou de toute autre utilisation commerciale conformément aux dispositions de l'article L. 122-10 du Code de la propriété intellectuelle relatives à la gestion collective du droit de reproduction par reprographie.

**Avertissement de l'éditeur :** "Toute utilisation ou traitement automatisé, par des tiers, de données personnelles pouvant figurer dans cette revue sont formellement interdits".

FISCALITÉ INTERNATIONALE

22 Fiscalité patrimoniale en droit comparé : quelle actualité ?



**MAXIME BUCHET**  
*avocat, Melot & Buchet Avocats*



**HALA LAHLOU**  
*avocat à la Cour de Casablanca*



**HUGUES LAINÉ**  
*avocat à la cour de Berlin  
 docteur en droit  
 et spécialiste en droit fiscal allemand  
 Lainé & Cie Avocats Rechtsanwälte*



**ALEXIS MADIER**  
*associé département Clientèle Privée  
 Gordon S. Blair Law Offices*



**IMELDA MASSOUNGA**  
*avocate à la cour de Paris*



**NICOLAS MELOT**  
*avocat à la cour de Paris,  
 maître de conférences  
 directeur du Master 2  
 Juriste d'affaires internationales  
 de l'université de Rennes 1*



**AUDREY MICHELOT**  
*of Counsel département fiscalité personnelle  
 et patrimoniale Gordon S. Blair Law Offices*



**ALEXIOS THEOLOGITIS**  
*avocat au Barreau de Paris  
 chargé d'enseignement,  
 université Paris II Panthéon-Assas*

**D**epuis 2016, plusieurs articles détaillant la fiscalité patrimoniale de pays étrangers ont été publiés dans la Revue fiscale du patrimoine. Cette étude a pour objet de présenter notamment les actualités intervenues depuis la publication de ces articles et de rappeler les principales règles applicables.

Pour rappel, la France et la principauté de Monaco ont signé, le 25 février 2019, un accord ayant pour objet l'exonération réciproque des droits de mutation à titre gratuit des dons et legs entre vifs et par décès consentis à certains bénéficiaires.

Selon cet accord, les bénéficiaires de ces exonérations de droits de mutation à titre gratuit sont :

- les États parties (*art. 1<sup>er</sup>*) ;
- leurs collectivités locales et territoriales (*art. 1<sup>er</sup>*) ;
- les établissements publics, les établissements d'utilité publique ainsi que des organismes à but désintéressé opérant dans les domaines culturel, culturel, éducatif, charitable, scientifique, médical, environnemental ou artistique et implantés dans l'un des États parties (*art. 2*).

L'exonération s'applique sans condition de résidence du donateur ou testateur dans l'un des deux États parties, sous réserve que :

- le don ou legs ait été consenti à un bénéficiaire éligible présent sur le territoire de l'autre partie ;
- le don ou legs soit imposable en France ou à Monaco au sens du droit interne français ou de la convention franco-monégasque de 1950 (en matière de succession) ;
- les exonérations de droits de mutation à titre gratuit dont peuvent bénéficier les organismes dans l'autre État partie sont également accordées aux entités de même nature situées sur le territoire de cet autre État partie.

37 - Les dispositions de cet accord s'appliquent aux dons effectués à compter de la date d'entrée en vigueur et aux legs consentis par des personnes décédées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Cet accord témoigne de la volonté de la France et de Monaco de faciliter et encadrer le financement des personnes publiques et des organismes à but non lucratifs qui concourent à l'intérêt général français et monégasque.

## 2° Mise à jour de la doctrine française : conventions fiscales entre la France et la Principauté de Monaco

38 - L'administration fiscale française a mis à jour sa doctrine relative aux conventions fiscales entre la France et Monaco. Une actualité du 2 juin 2021, publiée au Bulletin officiel des finances publiques-impôts<sup>21</sup>, actualise les règles d'imposition des revenus des personnes physiques et morales et les règles d'imposition en matière successorale résultant des conventions suivantes :

- convention fiscale du 18 mai 1963 entre la France et Monaco, destinée à remplacer l'ancienne convention de voisinage et d'assistance administrative mutuelle signée entre les deux États le 23 décembre 1951 ;
- convention du 1<sup>er</sup> avril 1950 entre la France et Monaco tendant à éviter les doubles impositions et à codifier les règles d'assistance en matière successorale.

21. BOI-INT-CVB-MCO, 2 juin 2021. – V. RFP 2021, alerte 106.

## 3° Rappel des règles d'assujettissement des plus-values immobilières de source française aux contributions sociales et compatibilité avec la jurisprudence De Ruyter<sup>22</sup>

39 - Il ressort de cette décision que les plus-values immobilières résultant de la cession de biens situés en France réalisées par des ressortissants français résident de Monaco et non fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI, qui sont soumises à l'impôt sur le revenu en application des articles 150 U à 150 UC du CGI, sont assujetties aux contributions sociales sur le fondement des dispositions du 2° du I de l'article L. 136-7 du CSS.

40 - Pour rappel, la cour administrative d'appel de Lyon avait jugé que les plus-values immobilières résultant de la cession de biens situés en France réalisées par des ressortissants français ayant établi leur résidence à Monaco non fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI mais relevant néanmoins de l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque, étaient soumises à l'impôt sur le revenu en France sur le fondement de l'article 150 U du CGI et non sur celui de l'article 244 bis A du même code, lequel s'applique sous réserve des conventions internationales.

41 - La cour administrative d'appel de Lyon considérait que les plus-values ne pouvaient être soumises aux prélèvements sociaux sur le fondement de l'article L. 136-7 du Code de la sécurité sociale, et notamment du I bis, qui subordonne l'assujettissement des plus-values aux prélèvements sociaux à leur imposition au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI.

Les Français résidant à Monaco se trouvaient ainsi devant un vide juridique.

42 - Le Conseil d'État rappelle dans cette décision que l'article L. 136-7 du CSS dispose que les plus-values mentionnées aux articles 150 U à 150 UC du CGI sont assujetties aux prélèvements sociaux.

## 4. Allemagne<sup>23</sup>

43 - Nous avons publié en 2019 une étude consacrée aux aspects de la fiscalité allemande du revenu et du patrimoine dans un contexte franco-allemand<sup>24</sup>. Depuis cette parution, peu de modifications à signaler, sauf à noter la mise à jour des différents barèmes que nous présentons ci-après en rappelant les grands principes d'imposition.

### A. - Revenus privés

44 - **Salaires.** – 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. Le salarié a la possibilité de déduire de son salaire en tant que frais profes-

22. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 21 juin 2021, n° 439354.

23. actualisation par Hugues Lainé

24. V. H. Lainé et A.-L. Heyne, *Aspects de la fiscalité allemande du revenu et du patrimoine dans un contexte franco-allemand* : RFP 2019, étude 3.

sionnels les dépenses occasionnées par son emploi. 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 4 837 € (maladie) ou 7 100 € (retraite) bruts du salaire mensuel. Au-delà, aucune cotisation n'est due. Le salarié supporte à peu près les mêmes charges de son côté (principe de parité). 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 revenus.

**45 - 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<sup>er</sup> janvier 1925) et 2 % (bâtiments achevés après le 31 décembre 1925).

**46 - 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 physiques. Toutefois, les plus-values immobilières réalisées après 10 années de détention du bien sont en principe totalement exonérées d'impôt en Allemagne.

**47 - Revenus de capitaux mobiliers.** – 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 :

- 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).

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.

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 ou une imposition séparée. 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.

**48 - Barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP).** – Le barème de l'IRPP suivant est actuellement applicable à une personne vivante seule :

Tranches de revenu	Taux
de 1 € à 9 744 €	0 %
de 9 745 € à 14 753 €	de 14 % à 24 %
de 14 754 € à 57 918 €	de 24 % à 42 %
de 57 919 € à 274 612 €	42 % – 9 137 €
à partir de 274 613 €	45 % – 17 375 €

Il s'y ajoute toujours, jusqu'à l'année fiscale 2022, une surtaxe de solidarité de 5,5 % du montant de l'impôt. Celle-ci disparaît sur les tranches inférieures de cette catégorie de revenus à partir de 2022.

## B. - Activités professionnelles

**49 - Revenu imposable des activités professionnelles.** – 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.

**50 - Impôt sur les sociétés.** – 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. Les charges de l'entreprise, sauf 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.

**51 - Taxe professionnelle.** – 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 d'une participation dans une société de personnes. Les sociétés de gestion immobilière peuvent en être totalement 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 imposable de la société. La taxe professionnelle est en principe déductible de l'impôt sur le revenu des personnes physiques mais non pas de l'IS. Les pertes de taxe professionnelle sont reportables indéfiniment en avant mais non pas en arrière.

**52 - Imposition des plus-values et des dividendes.** – 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).

### C. - Fiscalité patrimoniale en Allemagne

**53 - Donations et successions.** – 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 immeubles.

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 Conjoint non divorcé, enfants légitimes ou naturels, petits-enfants (donations et successions) ; parents et grands-parents (succession uniquement)	CLASSE II Parents et grands-parents (donations uniquement) ; collatéraux, neveux et nièces, beaux-parents, conjoint divorcé (successions et donations)	CLASSE III Autres bénéficiaires (successions et donations)
	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 %

**54 - 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 €

Degré de parenté	Abattement (en €)
Parents et grands-parents lors d'une succession	100 000 €
Personne de la classe II	20 000 €
Personnes de la classe III	20 000 €

**55 - Obligations déclaratives.** – 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.

**56 - Impôt sur la fortune.** – 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.

## D. - Aspects internationaux du régime fiscal allemand

**57** - 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. 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'imposition. Elle s'applique principalement à l'IRPP, à l'IS et à la taxe professionnelle.

**58** - 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.

Concernant le détail de ces différentes conventions (champs d'application, domicile fiscal, lieu d'imposition et élimination des doubles impositions), nous renvoyons à la seconde partie de l'étude d'origine<sup>25</sup>, qui reste d'actualité.

## 5. Grèce<sup>26</sup>

**59** - Nous avons publié en 2018 une étude consacrée à la fiscalité grecque pour les personnes physiques<sup>27</sup>. Depuis cette date et plus particulièrement depuis les élections législatives de juillet 2019, le gouvernement grec a matérialisé les priorités de son programme électoral : (i) la baisse du fardeau fiscal pesant sur les personnes physiques résidant en Grèce et (ii) la

mise en place de régimes fiscaux spécifiques destinés à attirer en Grèce successivement des personnes physiques disposant d'un patrimoine important (*high net worth individuals*), des retraités étrangers, ainsi que des cadres supérieurs et dirigeants d'envergure internationale ou encore des entrepreneurs. S'affranchissant progressivement de certaines des mesures de discipline financières issues de la crise financière de 2009, la Grèce offre aujourd'hui un cadre encore plus attractif pour certains contribuables français.

## A. - Principales actualités en matière d'imposition des revenus et du patrimoine

**60 - Nouveau barème de l'IRPP.** – La loi n° 4646/2019 en date du 12 décembre 2019 a mis à jour à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (ci-après « IRPP ») s'appliquant en principe aux revenus salariaux ou de retraite, ainsi qu'aux revenus d'activités commerciales ou indépendantes :

- il a été introduit une nouvelle première tranche d'imposition avec un taux plus favorable à 9 % pour la fraction du revenu imposable n'excédant pas 10 000 € (jusqu'au 31 décembre 2019 une première tranche au taux de 22 % s'appliquait jusqu'à 12 000 €) ;

- et le taux des tranches d'imposition pour les fractions du revenu imposable excédant 20 000 € a été réduit de 1 %.

**61** - Le tableau de synthèse ci-après compare le barème progressif de l'impôt sur le revenu en France annoncé au titre des revenus de 2021 avec le barème progressif de l'IRPP applicable en Grèce à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020 (hors contribution exceptionnelle de solidarité) :

	France	Grèce
<b>Impôt sur le revenu (hors contributions additionnelles)</b>	Jusqu'à 10 225 € : 0 %	Jusqu'à 10 000 € : 9 %
	De 10 225 € à 26 070 € : 11 %	De 10 000 € à 20 000 € : 22 %
	De 26 070 € à 74 545 € : 30 %	De 20 000 € à 30 000 € : 28 %
	De 74 545 € à 160 336 € : 41 %	De 30 000 € à 40 000 € : 36 %
	À partir de 160 336 € : 45 %	À partir de 40 000 € : 44 %

Le barème progressif spécifique s'appliquant aux revenus fonciers (taux marginal de 45 % à partir de 35 000 € de revenus a en revanche été maintenu.

**62 - Maintien (au titre de certains revenus) de la contribution exceptionnelle de solidarité.** – Si le gouvernement a maintenu la contribution exceptionnelle de solidarité (ci-après la « CES ») s'ajoutant depuis 2010 à l'IRPP et dont le taux marginal s'élève à 10 % pour les revenus excédant 220 000 €, son champ d'application a été considérablement réduit en pratique par des mesures ponctuelles d'exonération au titre des années 2020 et 2021 au titre des revenus autres que les revenus salariaux ou de retraite.

Il convient par ailleurs de noter que par une circulaire C. 2147/2019 en date du 26 juillet 2019 le gouvernement a mis fin à une controverse entre les juridictions fiscales grecques et les

25. V. RFP 2019, étude 3, § 23 et s.

26. actualisation par Alexios Theologitis

27. Panorama de la fiscalité grecque pour les personnes physiques : RFP 2018, étude 10.