



LETTRE D'INFORMATION SUR L'ACTUALITÉ JURIDIQUE ET FISCALE PATRIMONIALE

LETTRE ALLEMAGNE PATRIMOINE

LÉGISLATION --- 2

1. **Obligation de déposer une déclaration fiscale pour la taxe foncière 2022** 2
2. **Brexit et fiscalité successorale de la transmission d'entreprise** 2
3. **Fiscalité successorale de la transmission d'entreprise** 2

JURISPRUDENCE --- 3

1. **Déductibilité des charges liées aux réservataires pour les non-résidents** 3
2. **Imposition de la dissolution d'un trust anglo-américain** 3

REGARDS PRATIQUES --- 4

1. **Fondations : un instrument au service de stratégies multiples** 4
2. **La réserve en droit allemand** 4
3. **De la clause d'attribution intégrale de la communauté à l'époux survivant** 4
4. **Le contrat d'assurance-vie en droit allemand** 4
5. **De la cessibilité de l'usufruit en droit allemand** 5
6. **Délai d'acceptation et de répudiation d'une succession** 5

LÉGISLATION

1. Obligation de déposer une déclaration fiscale pour la taxe foncière 2022

Une nouvelle loi portant réforme de la taxe foncière exige que tous les biens immobiliers situés en Allemagne soient individuellement revalorisés au 01.01.2022, qu'ils soient utilisés comme habitation principale ou secondaire ou loués. Les biens devront ensuite être revalorisés tous les 7 ans.

Cette loi demande aux propriétaires de déposer une déclaration fiscale sous forme électronique (ELSTER) entre juillet 2022 et octobre 2022. Il s'agit en principe de fournir à l'administration fiscale un descriptif très précis du bien et de son environnement, des conditions de sa location, des caractéristiques du droit de propriété, de la valeur fiscale du m² au sol. Cette déclaration impose donc le cas échéant de reprendre les actes d'acquisition, de division, les avis de taxes foncières précédemment émis et la comptabilité locative.

La valorisation déterminée sur la base des informations ainsi transmises remplacera les valeurs actuelles à compter de 2025, année au cours de laquelle les contribuables concernés recevront des avis de taxe foncière revalorisés selon la nouvelle méthode.

Il n'est pas encore possible, à l'heure actuelle, d'anticiper la nouvelle valorisation. Celle-ci dépendra en effet de paramètres de calculs qui seront mis en place en 2023 et 2024 sur la base des déclarations remises en 2022.

LAINÉ & CIE se tient à votre disposition pour vous accompagner dans cette démarche.

2. Brexit et fiscalité successorale de la transmission d'entreprise

Les Directions Supérieures des Finances des Länder se sont mises d'accord, dans une circulaire du 13.12.2021, sur le traitement du Royaume-Uni après le Brexit (31.1.2020) au regard de certaines dispositions fiscales allemandes réservées aux États membres de l'UE. Il en ressort que le Royaume-Uni continuera à être traité comme un État membre pour certaines dispositions fiscales, en particulier celles concernant les exonérations en cas de transmissions d'entreprises (§ 13a à 13d ErbStG).

3. Fiscalité successorale de la transmission d'entreprise

Les Directions Supérieures des Finances des Länder (DSFL) se sont mises d'accord, dans une circulaire du 31.12.2021, sur les conditions de maintien de l'exonération fiscale de 85% en cas de transmission d'entreprise en cas de décès ou donation (§ 13a ErbStG), lorsque la masse salariale minimale n'a pas été respectée en raison de la pandémie COVID.

Une des conditions de l'exonération de 85% des droits de mutation est en effet que la masse salariale cumulée de l'entreprise, au cours des cinq années suivant sa transmission, ne soit pas inférieure à quatre fois la moyenne de la masse salariale des cinq années précédant la transmission. En cas de transgression, le fisc est fondé à réclamer l'impôt précédemment gelé.

Les DSFL précisent dans cette circulaire les critères applicables à l'examen des dossiers concernés par un redressement. Ces critères sont (1) l'appartenance à certaines des branches économiques spécifiques qui ont subi des fermetures obligatoires (hôtellerie et gastronomie notamment), (2) la condition d'avoir perçu les aides publiques au chômage partiel et (3) l'absence de causes étrangères à la baisse de la masse salariale. En présence de ces critères, le contribuable pourra prétendre au maintien du régime fiscal de faveur.

JURISPRUDENCE

1. Déductibilité des charges liées aux réservataires pour les non-résidents

En présence d'une donation ou succession internationale entre non-résidents mais présentant des biens situés en Allemagne et donc potentiellement imposable en Allemagne, au moins en partie, la question de la déductibilité des charges non liées à la partie allemande se pose.

Le droit fiscal allemand prévoit dans ce cas de figure que les charges non liées directement à la partie imposable ne sont pas déductibles de la masse imposable (§ 10 al. 6 ErbStG). Il en va ainsi pour la charge spécifiquement liée aux droits des réservataires, alors qu'elle est déductible pour les résidents, pour qui l'ensemble de la succession ou donation est imposable en Allemagne.

Cette restriction a été jugée par la CJUE comme incompatible avec le droit européen dans son arrêt du 21.12.2021 (C-394-20). Il en ressort que la base imposable en Allemagne des successions et donations entre non-résidents pourra être, à l'avenir, réduite des charges réservataires.

En l'occurrence, la fille et unique héritière autrichienne de son père, propriétaire d'un immeuble situé en Allemagne, avait l'obligation de dédommager sa mère et son frère de droits réservataires pour un montant total de 4,5 millions d'euros. Tous étaient résidents autrichiens. L'immeuble allemand représentait en valeur 43% de la succession dans une succession totale de 11,5 millions d'euros, d'autres biens se situant en Autriche et en Espagne. Le fisc allemand avait refusé à la fille la déduction des charges réservataires au motif qu'elles n'étaient pas en relation économique directe avec l'immeuble. La CJUE a cassé cette approche en considérant que les charges étaient déductibles et a renvoyé l'affaire devant le juge allemand.

Il nous apparaît cependant que cette jurisprudence peut être interprétée en ce sens que les charges réservataires ne seront déductibles qu'au prorata de la valeur du patrimoine « allemand » imposable en Allemagne, sur l'ensemble de la succession, soit 43% dans l'affaire examinée par la CJUE.

2. Imposition de la dissolution d'un trust anglo-américain

Le BFH, plus haute Cour fiscale en Allemagne, a eu à se prononcer sur la fiscalité d'un trust anglo-américain dans un arrêt du 25.6.2021 (II R 40/18).

Un citoyen britannique avait sa résidence fiscale en Allemagne jusqu'en 2008. Il était un des bénéficiaires (beneficiary) d'un trust anglais créé en 1961 et dont le patrimoine était constitué de parts sociales d'une limited anglaise et de numéraire. Le trust était administré par une fiduciaire (trustee) basée en Suisse. En 2006, la fiduciaire décide de dissoudre le trust et de distribuer son patrimoine aux bénéficiaires. Notre citoyen britannique ne récupéra sa part qu'en 2009 alors qu'il n'était plus résident en Allemagne. Le fisc allemand l'imposa quand même sur le fondement du § 7 (1) n°9 ErbStG. Cette disposition taxe spécifiquement les dissolutions de masses patrimoniales (associations, fondations, trusts...) suivant le même régime que les donations. Le fisc allemand imposa notre contribuable au motif que sa créance était née en 2006 (date de la décision de dissolution) et non pas au moment de la distribution effective de la soulte, en 2009. En première instance, le tribunal prit une seconde voie et jugea de l'absence d'imposabilité au motif que la *propriété économique* ne fût transférée au contribuable qu'en 2009, après qu'il eut quitté l'Allemagne.

Le BFH retoqua les deux institutions en précisant que l'imposition n'était justifiée que si, au moment du transfert du droit de propriété – non pas au sens économique mais purement civil –, le bénéficiaire était encore résident fiscal d'Allemagne. La simple *propriété économique* ne suffit donc pas. Il en résulte qu'un examen précis du droit civil étranger était nécessaire pour déterminer la date du transfert de propriété *au sens du droit civil uniquement*. Le BFH renvoya l'affaire au juge de première instance qui n'avait pas procédé à cet examen.

REGARDS PRATIQUES

1. Fondations : un instrument au service de stratégies multiples

Les fondations représentent en Allemagne une part importante de l'activité économique et sociale du pays. 24.000 d'entre elles ont obtenu la personnalité morale après une procédure d'agrément, tandis qu'il en existerait entre 500 et 600.000 de nature purement contractuelle, dites fiduciaires (*Treuhandstiftung*), sans personnalité morale mais titulaires d'un patrimoine spécial d'affectation, protégé. Les fondations sont des structures totalement originales puisqu'elles n'ont ni propriétaires ni associés, elles sont parfaitement autonomes et soumises à un contrôle administratif. Constituées à l'initiative du fondateur, elles peuvent contribuer à satisfaire des projets d'investissements pérennes, qu'elles soient par exemple mises au service d'une famille ou d'un projet social reconnu d'utilité publique. De nouvelles règles juridiques et fiscales (loi du 25.06.2021) vont entrer en vigueur le 01.07.2023.

Ceci était l'occasion de faire un point sur cette forme juridique souvent méconnue. Nous développerons leurs caractéristiques de fonctionnement et leur régime fiscal dans un nouveau DOSSIER spécial qui leur sera consacré.

2. La réserve en droit allemand

Il n'existe pas d'« héritier réservataire » en droit allemand. En effet, la personne exclue de la succession par testament n'a pas la qualité d'héritier, serait-elle un enfant ou le conjoint du défunt. Par contre, les enfants, le conjoint et les deux parents du défunt sont « créanciers réservataires », en ce sens qu'ils ont le droit d'exiger des héritiers le paiement d'une indemnité, égale à ½ de la part légale qu'ils auraient reçue s'ils avaient été héritiers (§ 2303 BGB). Leur action se prescrit par trois ans (§ 195 BGB). Cette créance dite réservataire représente une charge déductible de la masse imposable, à condition qu'elle ait été effectivement payée aux créanciers.

3. De la clause d'attribution intégrale de la communauté à l'époux survivant

La communauté universelle de droit français peut être comparée à la communauté universelle de droit allemand (*Gütergemeinschaft*). Les deux régimes diffèrent toutefois dans leurs effets selon la loi successorale applicable. C'est ainsi que, en présence du régime de communauté universelle de droit français prévoyant l'attribution intégrale de la communauté à l'époux survivant, concomitamment à l'application du droit allemand comme droit successoral, un enfant du conjoint prédécédé pourra faire valoir sa créance réservataire à l'encontre du conjoint survivant, alors que le droit français ne permet pas la reprise des apports tombés dans la communauté.

4. Le contrat d'assurance-vie en droit allemand

Nombre de francophones résidant en Allemagne sont titulaires d'un contrat d'assurance-vie, souvent conclu avant leur arrivée en Allemagne, en particulier auprès de banques françaises ou luxembourgeoises. Pour les résidents français, ces contrats prévoient normalement une absence d'imposition pendant la durée du contrat, même en présence d'arbitrages, qu'ils soient tenus en euros ou en unités de compte.

En fiscalité allemande, la plupart de ces contrats sont considérés se rapprocher plus du placement que de l'assurance-vie proprement dite (§ 20 (1) n° 6 EStG) et sont qualifiés de contrats d'assurance d'administration patrimoniale (*vermögensverwaltender Versicherungsvertrag*). Il en ressort qu'ils ne sont pas soumis au régime fiscal des contrats d'assurance-vie mais au régime des placements financiers. En présence d'arbitrages, les plus-values sont imposables dans l'année de l'arbitrage au taux de 26,38%. Les résidents allemands ont alors l'obligation de déclarer ces plus-values imposables. Il en va de même en cas d'évolution positive de la valeur de rachat d'une année sur l'autre. Le cas échéant, un risque de double imposition se présente lorsque le contrat arrive à son terme alors que le titulaire est retourné vivre en France dans l'intervalle.

5. De la cessibilité de l'usufruit en droit allemand

L'usufruit est un droit bien connu du droit allemand (*Nießbrauch*), qui prévoit toutefois que ce droit est incessible (§ 1059 BGB), contrairement au droit français. Il est aussi intransmissible pour cause de mort (§ 1061 BGB), comme en droit français. Ces deux caractéristiques sont d'ordre public. Cependant, l'usufruitier, sans perdre sa qualité d'usufruitier, a la possibilité de transférer à un tiers pour une certaine durée l'exercice de l'usufruit. Il peut également cantonner le droit d'exercice ainsi transféré à une partie de l'usufruit. Il naît de cette opération deux relations bilatérales propriétaire-usufruitier et usufruitier-créancier du droit d'exercice, ce dernier n'ayant aucun rapport direct avec le propriétaire. Le droit d'exercice est, lui, cessible et transmissible pour cause de mort du titulaire mais s'éteindra automatiquement à la mort de l'usufruitier. La mise en place de ce droit peut cons-

tituer un moyen d'abaisser la valorisation de l'usufruit et donc son imposition en cas de donation.

6. Délai d'acceptation et de répudiation d'une succession

En droit allemand, une succession est réputée acceptée lorsqu'elle n'a pas été refusée dans le délai de **six semaines** suivant la connaissance du décès. Ce délai extrêmement court est porté à **six mois** lorsque le défunt avait son dernier domicile hors d'Allemagne ou lorsque l'héritier se trouvait hors d'Allemagne au moment du décès (§ 1944 BGB). Toutefois, passé ce délai, un héritier peut encore engager un **recours en annulation** de l'acceptation dans un autre délai de six semaines suivant la connaissance de certains faits qui, s'ils avaient été connus au moment de la succession, l'auraient conduit à la refuser (§ 1954 BGB), dans la limite de trente années suivant le décès.

.....

Nous sommes un cabinet d'avocats franco-allemand implanté à Berlin dont la vocation est l'assistance et le conseil juridique et fiscal en matière patrimoniale.

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.

Avertissement légal

Cette lettre diffuse des informations juridiques et fiscales à caractère général. Nous nous efforçons de présenter des informations correctes et corrigerons, 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

.....