

7.2

# La résidence fiscale : une nouvelle Odyssée

## Épopée pour un renouvellement de la notion en matière de droits de donation et de succession



**Olivier JANORAY,**  
Avocat, Cabinet Arsene



**Pascale EKUE,**  
Avocate, Cabinet Arsene

Le principe d'un règlement interétatique des situations de double imposition fait l'objet d'une mise en œuvre parcellaire en ce qui concerne les mutations à titre gratuit. Face à une territorialité large des droits de mutation à titre gratuit en France (V. § 2) et un réseau conventionnel trop étroit (V. § 5), les limites de la

notion conventionnelle de « résidence fiscale » créent des distorsions entre les impôts supportés par les personnes physiques (impôts sur le revenu, la fortune ou les mutations). La présente étude vise à explorer les pistes d'une extension de cette notion conventionnelle (V. § 6).

### Introduction

1. L'actualité nous enseigne que le traitement des doubles impositions dans des contextes internationaux concerne prioritairement les impôts frappant les revenus. Dans cette dynamique entérinée par les travaux « BEPS » de l'OCDE, les droits de mutation à titre gratuit (droits de donation et de succession) se trouvent relégués dans un angle mort de la fiscalité internationale, où la loi des États constitue bien souvent la seule référence.

Lorsqu'une convention fiscale internationale spécifique à ces droits est néanmoins applicable, la détermination de l'État de résidence des contribuables, point de départ de l'analyse tendant à la répartition du pouvoir d'imposer, apparaît comme un chemin semé d'embûches au cours duquel la notion de « résidence » peine à trouver une stature générale et autonome pouvant appréhender toute forme d'imposition.

Dans ce contexte, l'application aux droits de donation et de succession des conventions fiscales relatives à l'impôt sur le revenu ou sur la fortune, ou au moins de certains de leurs articles, pourrait constituer une solution à certaines problématiques de double imposition. Les voies de reconnaissance d'une telle possibilité restent toutefois tortueuses.

### I. La territorialité des droits de mutation : le talon d'Achille

2. Comme en matière d'impôt sur le revenu, les règles de territorialité des droits de mutation à titre gratuit trouvent un socle relativement stable au sein de l'article 750 ter du code général des impôts (CGI)<sup>1</sup>. Dans sa version en vigueur à ce jour, cet article énonce les principes suivants :

« Sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit :

1° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, **lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B ;**

2° Les biens **meubles et immeubles**, que ces derniers soient possédés directement ou indirectement, **situés en France**, et notamment les fonds publics français, parts d'intérêts, biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, créances et valeurs mobilières françaises, **lorsque le**

1 L. n° 76-1234, 29 déc. 1976.

**donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article précité. [...]**

3° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et [...], reçus par l'héritier, **le donataire, le légataire ou le bénéficiaire d'un trust défini au même article 792-0 bis qui a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B**. Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque l'héritier, le donataire ou le bénéficiaire d'un trust a eu son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens. »

3. La référence à l'article 4 B du CGI, qui fixe les critères de domiciliation fiscale des personnes physiques en matière d'impôt sur le revenu, apparaît comme un niveau minimal de cohérence de la loi fiscale. Il n'en a toutefois pas toujours été ainsi.

Historiquement et conceptuellement, les droits de mutation se rattachent à la catégorie des droits d'enregistrement dont le champ d'application est déterminé dans le cadre d'une compétence spatiale, « territoriale »<sup>2</sup>. L'impôt sur les mutations présentait les principaux caractères d'un enregistrement au regard de l'importance accordée aux facteurs juridiques commandant son exigibilité et son assiette (détermination du domicile du défunt, loi applicable à la dévolution successorale, etc.)<sup>3</sup>.

Comme le relevait le Professeur P. Serlooten : « jusqu'en 1901, le principe de la territorialité était pleinement justifié par la stricte proportionnalité des tarifs. Puisque les règles de la liquidation des droits n'étaient fondées sur aucun critère tiré de la personne du défunt ou de celle des successibles, il était normal qu'il en soit de même pour les règles d'assiette. [...] Mais la loi du 25 février 1901 a personnalisé l'impôt successoral en édictant pour la première fois dans le droit fiscal français, un **barème progressif** par tranche applicable, pour chaque successible, à la part nette lui revenant dans l'hérédité. Aussi puisque cette réforme impliquait la prise en considération des facultés contributives personnelles de chaque redevable, elle aurait dû s'accompagner d'une modification corrélative des principes régissant l'assiette »<sup>4</sup>.

Ce n'est qu'à l'occasion de la réforme générale des règles de territorialité de l'impôt de 1976 que le législateur a pris soin de limiter la réalité des droits de mutation en minimisant l'importance des principes civils les gouvernant. Dans le même temps, le principe de territorialité de ces impôts était aménagé par l'ajout des critères personnels du domicile fiscal.

L'objectif premier du législateur à l'époque était la simplification de la loi antérieure résultant, comme bien souvent,

d'une superposition de textes issus de réformes successives<sup>5</sup>. Un rapprochement avec les systèmes fiscaux des États voisins comme le Royaume-Uni, la Belgique ou encore les États-Unis, pour lesquels les champs d'application des impôts sur le revenu et les mutations étaient déjà uniformisés, apparaissait nécessaire<sup>6</sup>.

Cette unité textuelle autour de l'article 4 B du CGI laisse supposer que les règles doctrinales ou jurisprudentielles qui prévaudraient en matière de détermination du domicile fiscal pour l'impôt sur le revenu seraient à transposer pour la détermination du domicile fiscal en matière de droits de mutation à titre gratuit. À cet égard, l'administration prescrit à ses agents chargés du contrôle de ces droits de prendre l'attache de leurs collègues chargés de l'imposition des revenus des dites personnes lorsqu'il y a doute sur le domicile en France des personnes concernées et que cette notion de domicile est déterminante pour fixer les règles d'imposition aux droits de mutation à titre gratuit<sup>7</sup>.

## A. Charybde, ou le péril de la double imposition

4. Cette harmonisation de la législation fiscale aurait été louable si elle ne s'était pas accompagnée corrélativement d'une extension du pouvoir d'imposer de la France. L'article 750 ter ajoute à l'approche multicritères de la domiciliation fiscale de l'article 4 B du CGI<sup>8</sup> un prisme objectif (lieu de situation des biens) et subjectif (résidence du donateur/défunt et du donataire/héritier/légataire) de rattachement territorial de la mutation.

La pratique démontre la relative rareté des situations susceptibles d'échapper au pouvoir de la France d'imposer les mutations. Ceci n'est pas anodin. En présence de taux marginaux d'imposition de 45%, 55% et 60% en fonction des liens de parenté, le risque d'une double ou multiple imposition de la mutation transnationale devient un enjeu critique.

À cet égard, **le législateur de 1976 a mis en place un mécanisme de droit interne tendant à limiter les cas de double imposition, aujourd'hui codifié à l'article 784 A du CGI**. Ce système était conçu comme la balance du champ d'application très large des droits de mutation dans une optique de sécurité juridique des contribuables<sup>9</sup>. En conséquence, le montant des droits de mutation à titre gratuit acquitté hors de France est imputable sur l'impôt exigible en France. Cette imputation est toutefois limitée à l'impôt acquitté sur les biens meubles et immeubles situés hors de France.

2 Jusqu'au 31 décembre 1976 étaient passibles des droits de mutation à titre gratuit :

- les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles situés en France, ainsi que, lorsque l'acte était passé en France, les donations de biens mobiliers étrangers corporels ou incorporels ;
- les transmissions par décès de tous les biens meubles et immeubles situés en France, ainsi que les valeurs immobilières étrangères lorsqu'elles dépendaient d'une succession régie par la loi française ou de la succession d'un étranger domicilié en France.

3 P. Serlooten, Enregistrement. – Mutations à titre gratuit : JCl. Fiscal International, 1993.

4 *Ibidem*, § 3.

5 Réforme des règles de territorialité de l'impôt sur le revenu – Loi n. 76-1234 du 29 décembre 1976 : Dr. fisc. 1977.

6 Projet de loi modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des Français de l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France, exposé des motifs, Sénat n° 406.

7 BOI-ENR-DMTG-10-10-30, 19 sept. 2012, § 60.

8 Critères familiaux, professionnels et économiques ; cf. dans ces colonnes O. Janoray et P. Ekue, La résidence fiscale : une valse à quatre temps : IP 1-2019, n° 7.2.

9 AN, 2<sup>e</sup> séance, 7 déc. 1976.

### Dans de nombreuses hypothèses, ce mécanisme n'apparaît pas suffisant pour purger le risque de double imposition :

- ce système ne permet pas de traiter la double imposition portant sur les biens meubles et immeubles situés en France susceptibles de faire l'objet d'une imposition dans un État étranger<sup>10</sup> ;

- seuls les impôts de « mutation » ouvrent droit à un crédit d'impôt, à l'exclusion d'autres droits ou taxes annexes tels que les « droits de publicité » ; à titre d'illustration, l'imposition de la plus-value latente grevant les biens objets des mutations au Canada est généralement exclue du bénéfice de l'article 784 A du CGI<sup>11</sup> ;

- l'article 784 A vise les impôts acquittés hors de France, ce qui pose question lorsque le fait générateur de l'imposition à l'étranger serait postérieur à la date d'exigibilité de l'impôt en France ;

- qu'en est-il de l'avantage résultant de la possibilité de prise en charge, par le donateur, des droits normalement à la charge du donataire, sans que cela ne constitue une nouvelle libéralité<sup>12</sup> ? Il existerait, en pareille hypothèse, une dichotomie entre le débiteur de l'impôt (le donateur résident français) et le créancier du crédit d'impôt (le donataire étranger) ; il n'existe pas à notre connaissance de commentaire spécifique sur cette question ;

- enfin, les articles 750 ter et 784 A ne permettent pas de traiter les conflits de domiciliation du donateur/défunt ou de donataire/héritier dans l'hypothèse d'une domiciliation caractérisée dans plusieurs États. Les principes de territorialité des impôts de mutation peuvent prendre des formes que le mécanisme français de crédit d'impôt n'appréhendera pas correctement. Ainsi en va-t-il par exemple aux États-Unis, où la résidence fiscale utilise le critère de la nationalité, ou encore au Royaume-Uni, qui prend en compte le domicile d'origine (à savoir le domicile acquis à la naissance).

Le mécanisme interne de limitation de la double imposition demeure donc un dispositif parcellaire, dont les défaillances ne sont malheureusement pas ou peu comblées par des mécanismes internationaux.

## B. Scylla, ou l'obstacle du faible réseau conventionnel

5. Le recours aux règles issues des conventions fiscales permet généralement une répartition claire de l'imposition résultant d'un même fait générateur. Mais s'agissant des droits de mutation à titre gratuit, force est de constater la rareté des conventions fiscales internationales. Face aux quelque 130 conventions fiscales conclues par la France pour couvrir

l'impôt sur le revenu, seules 35 conventions traitent expressément du cas des droits de mutation à titre gratuit<sup>13</sup>. Ces dernières sont généralement rédigées sur le modèle proposé par l'OCDE en 1982 (publié en 1983) qui n'a pas fait l'objet d'actualisation depuis cette date. Qui plus est, ces rares conventions ne traitent le plus souvent que des droits de succession et non des droits de donation<sup>14</sup>.

Cette situation soulève la question de l'homogénéisation de l'accès aux règles conventionnelles, et notamment à des stipulations permettant de déterminer l'État de résidence sur le modèle de l'article 4 de la convention OCDE<sup>15</sup>. La recherche d'une définition générale de la « résidence », applicable à tout impôt, y compris à ceux frappant les mutations, sécuriserait nombre d'opérations internationales<sup>16</sup>.

## II. Les conventions fiscales : la stratégie du Cheval de Troie

6. Le champ d'application des conventions fiscales est déterminé au regard de critères temporel (la convention fiscale est-elle en vigueur au moment du fait générateur de l'imposition ?), matériel (les impôts en cause sont-ils bien visés au sein de la convention ?) et personnel (à quelle personne la convention s'applique-t-elle ?).

En principe, la réunion de l'ensemble de ces critères devra être constatée pour invoquer les stipulations conventionnelles. Toutefois, eu égard à la faible prise en considération du risque de double imposition en matière de droits de mutation, les contribuables gagneraient à voir certaines clauses des conventions trouver une application « autonome ». Certaines stipulations conventionnelles pourraient ainsi déterminer, de façon « détachable », la qualité de résident d'un État, notwithstanding le fait que la double imposition invoquée ne serait pas expressément traitée par ladite convention fiscale.

13 Pour un panorama complet des conventions fiscales conclues par la France, nous renvoyons à la chronique trimestrielle de la revue *Fiscalité Internationale* intitulée « Actualité du réseau conventionnel français » (V. en dernier lieu FI 3-2019, n° 2.1.1).

14 Moins d'une dizaine traitent également des droits de donation.

15 Modèle OCDE de convention de double imposition concernant les successions et les donations, art. 4, § 1 : « Au sens de la présente Convention, l'expression "personne domiciliée dans un État contractant" désigne toute personne dont la succession ou la donation est, en vertu de la législation de cet État, soumise à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes dont la succession ou la donation n'est soumise à l'impôt dans cet État que pour les biens qui y sont situés. »

16 À cet égard, on relèvera une nouvelle source de difficultés probables, résultant de l'article 3 du projet de loi de finances pour 2020 : l'article 4 B du CGI serait modifié afin que les dirigeants des grandes sociétés françaises soient considérés comme fiscalement domiciliés en France. Si ces dispositions de droit interne ne devraient pas avoir un impact significatif en matière d'impôt sur le revenu, compte tenu des conventions fiscales en vigueur, tel ne sera pas le cas s'agissant des droits de mutation à titre gratuit.

10 V. l'exemple, concernant la succession entre résidents fiscaux brésiliens, des titres de société à prépondérance immobilière en France : G. Micolau, *Successions internationales : élimination des doubles impositions en l'absence de conventions fiscales* : RFP 2017, n° 5, p. 31.

11 *Ibidem*, § 6.

12 BOI-ENR-DG-50-10-20, 27 févr. 2014, § 150. - RM Geoffroy, n° 17406 : JO Sénat 8 oct. 1975, p. 2835.

Il s'agit là de tester les murailles du champ d'application des conventions fiscales en matière d'imposition des revenus (et de la fortune) en interrogeant la capacité d'absorption des problématiques de droits de mutation par de tels instruments conventionnels.

## A. L'exemple des clauses de non-discrimination

7. À titre d'illustration, la mise en œuvre des clauses de « non-discrimination » constitue une brèche non négligeable dans la conception d'un champ d'application hermétique des conventions fiscales. Le principe de non-discrimination figurant dans la plupart des conventions en matière d'impôt sur le revenu conclues sur le modèle OCDE<sup>17</sup> interdit toute discrimination fondée sur la nationalité des personnes physiques ou morales placées, au regard de l'application de la législation fiscale, dans des circonstances de droit et de fait analogues. Ce principe pourra ainsi être invoqué pour contraindre un État à accorder aux héritiers nationaux de l'autre État les mêmes avantages fiscaux qu'il accorde à ses propres nationaux<sup>18</sup>.

Or, l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité est généralement **indépendante de la résidence des personnes**. Elle s'applique même si les personnes ne sont pas résidentes des États parties dans le cas des conventions rédigées sur le modèle OCDE<sup>19</sup>. En outre, la plupart des conventions contiennent une stipulation selon laquelle la clause de non-discrimination **s'applique aux impôts de toute nature ou dénomination, même s'ils ne sont pas visés par la convention**<sup>20</sup>.

Dans un arrêt *Eshagh* de la Cour de cassation<sup>21</sup>, la mise en œuvre des stipulations de la convention franco-monégasque du 1<sup>er</sup> avril 1950 relative aux droits de succession a permis une issue favorable à la succession d'un ressortissant marocain, décédé à Monaco, qui détenait des parts d'une sociétés monégasque propriétaire d'immeubles en France et dont les héritiers étaient résidents fiscaux français. L'originalité de cette convention tient au fait que son champ d'application est limité aux **ressortissants** français ou monégasques, exclusion ainsi faite d'un défunt de nationalité marocaine simple résident de Monaco. En lecture directe de cette convention, le défunt ne pouvait bénéficier des stipulations faisant obstacle à l'article 750 ter du CGI donnant le droit à la France d'imposer ses

héritiers résidents fiscaux français<sup>22</sup>. Toutefois, en application de la clause de non-discrimination de la convention fiscale franco-marocaine du 29 mai 1970 relative à l'imposition des revenus (à laquelle était éligible ledit défunt), la succession devait être traitée de manière identique à celle d'un défunt de nationalité française résidant à Monaco placé dans la même situation que le défunt de nationalité marocaine : par ricochet, les stipulations précitées de la convention franco-monégasque s'imposaient.

8. Les clauses de non-discrimination présentent bien les caractéristiques de mécanismes autonomes des critères personnel et matériel d'application des conventions fiscales internationales. Il serait toutefois hâtif de considérer qu'elles permettraient de vaincre systématiquement l'étroitesse du champ d'application des conventions. **Ces clauses, qui doivent être mise en œuvre à la lumière des objectifs conventionnels<sup>23</sup>, ne sauraient résoudre le problème de la grande rareté des conventions fiscales en matière de droits de mutation, ni le déficit conceptuel de clauses conventionnelles autonomes.** À reprendre l'affaire *Eshagh*, la solution quelque peu sinieuse à ce litige aurait été bien différente en l'absence de toute convention en matière de succession (comme tel est bien souvent le cas). La clause de non-discrimination de la convention franco-marocaine en matière d'impôt sur le revenu n'aurait alors été d'aucun secours.

Enfin, force est de constater que le caractère interchangeable des conventions par le biais de la non-discrimination ressort de la lettre même des conventions fiscales et non de l'application d'un principe général de lecture de ces instruments internationaux. L'approche « universaliste » des clauses de non-discrimination serait alors de considérer que l'absence même de stipulations conventionnelles en matière de droits de mutation constituerait une discrimination en soi...

## B. La torsion ou l'extension du champ d'application matériel des conventions ?

9. Une seconde approche consisterait à intégrer les droits de mutation au sein du champ matériel des conventions relative à l'impôt sur le revenu ou la fortune. Jean Gilardi relevait ainsi au sujet des impôts sur la fortune : « *la philosophie qui se dégage des conventions existantes aussi bien que du modèle OCDE consiste à considérer l'impôt sur la fortune comme un complément de l'impôt sur le revenu destiné à être payé avec du revenu* »<sup>24</sup>.

Une telle démarche d'extension, aussi peu orthodoxe qu'elle paraisse, est toutefois mise en œuvre ponctuellement et de longue date par l'administration fiscale française. En effet,

17 Art. 24, § 1 de la convention modèle OCDE. À l'exception notamment des conventions avec les pays suivants : Arabie saoudite, Australie, Bahreïn, Mayotte, Koweït, Oman, Nouvelle-Calédonie, Nouvelle-Zélande, Qatar et Viêt Nam.

18 B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales : Éd. Francis Lefebvre, 12<sup>e</sup> éd., n° 48950.

19 CE, 11 juin 2003, n° 221076, Min. c/ Biso. – CE, 30 déc. 1996, n° 128611, Min. c/ Benmiloud.

20 C'est le cas de la convention franco-américaine.

21 Cass., ass. plén., 2 oct. 2015, n° 14-14.256.

22 C. Laroche, Convention franco-monégasque : détermination du lieu d'assujettissement aux droits de succession d'immeubles représentés par des titres : Dr. fisc. 2013, n° 6, comm. 144.

23 À savoir éviter la double imposition sans créer de situation de non-imposition.

24 J. Gilardi, Les aspects internationaux de l'ISF : Dr. fisc. 1982, n° 12, étude 100022.

dans ses commentaires portant sur « le droit conventionnel » et traitant de la « fortune », l'administration fiscale précise dans une doctrine publiée non rapportée à ce jour que :

« Les conventions applicables à l'impôt sur la fortune **ou, à défaut, aux impôts sur le revenu** doivent être prises en considération pour résoudre les problèmes relatifs à la définition du domicile fiscal.

En revanche, les problèmes indépendants de la définition du domicile fiscal ne sont résolus par référence aux conventions que si celles-ci visent expressément l'impôt sur la fortune ou si les conventions comportent des dispositions suffisantes pour déterminer les modalités d'imposition de la fortune. »<sup>25</sup>

Cette solution bienvenue autorisait clairement les contribuables à se prévaloir de conventions fiscales qui ne traitaient pas de l'impôt de solidarité sur la fortune mais permettaient néanmoins de distribuer la résidence fiscale des personnes physiques afin d'éviter les situations de double résidence et de potentielle double imposition juridique.

Dans une ancienne version référencée au chapitre relatif à l'impôt de solidarité sur la fortune « ISF », l'administration justifiait cette possibilité comme suit : « en effet, dans les relations avec les États liés à la France par une convention, le domicile fiscal des contribuables au regard de l'ISF doit être apprécié, en l'absence de disposition applicable audit impôt, selon les règles prévues en matière d'impôt sur le revenu »<sup>26</sup>.

Cette solution administrative originale est la résultante d'une réaction doctrinale<sup>27</sup> à une ancienne instruction du 19 mai 1982 par laquelle l'administration fiscale avait estimé à rebrousse-poil **qu'aucune convention fiscale en vigueur à l'époque n'était applicable au nouvel impôt touchant la fortune, l'impôt sur les grandes fortunes (IGF) instauré la même année**. Cette position administrative avait été vivement critiquée, le rejet en soi de l'invocation des conventions fiscales ne trouvant pas de justification selon les auteurs.

À dire vrai, cette approche de l'administration apparaissait relativement cohérente avec la lettre de la plupart des conventions fiscales en vigueur à l'époque<sup>28</sup>. Pour autant, cela ne devait pas fermer la voie à l'interprétation de ces textes, certaines conventions englobant dans leur champ d'application les impôts « analogues » à ceux expressément listés ou définis en leur sein. La jurisprudence moderne du Conseil d'État tend à ce titre à faire appel de manière plus décomplexée à la méthodologie d'interprétation des traités internationaux dans leur contexte et à la lumière de leurs objectifs telle que définie par la Convention de Vienne de 1969<sup>29</sup>. Dans la mesure où les conventions fiscales bilatérales visent à limiter les doubles impositions, l'admission d'un **champ d'application matériel souple englobant des**

**impôts analogues apparaît justifiée.**

Quelques mois plus tard, l'administration publiait l'instruction de 1983 aujourd'hui référencée au BOI-INT-DG-20-20-80 du 12 septembre 2012 suite à la réponse ministérielle Duffaut allant au-delà de la voie interprétative susmentionnée : « d'autre part, et **sans attendre la conclusion des avenants aux conventions existantes**, il a été décidé que, dans les relations avec tous les États liés à la France par une convention, le domicile fiscal des contribuables au regard de l'impôt sur les grandes fortunes serait apprécié **selon les règles prévues par les conventions** [relatives à l'impôt sur le revenu]. Cette **mesure de bon sens** permettra d'éviter qu'un contribuable ne soit considéré comme domicilié en France au regard de l'impôt sur les grandes fortunes en application de la législation interne et domicilié hors de France au regard de l'impôt sur le revenu en application des règles conventionnelles »<sup>30</sup>.

**10. Pourrait-on aller plus loin et s'interroger, dans la même logique, sur la complémentarité des droits de mutation qui frappent, tout comme l'impôt sur la fortune, le capital des personnes ?**

Comme évoqué plus haut, la porosité entre des impôts « personnels » comme l'imposition du revenu ou de la fortune et les droits de mutation ressort d'une « véritable intégration de ces droits [de mutation à titre gratuit] soumis depuis leur création aux règles des droits d'enregistrement à un système d'impôts personnels »<sup>31</sup>.

Ce n'est pas parce qu'un impôt n'est pas expressément visé qu'il est exclu automatiquement du champ de la convention<sup>32</sup>. Un impôt peut être couvert par une convention par le jeu de définitions. Une extension à des impôts innommés mais « identiques » ou « analogues » aux impôts expressément visés par la convention est également possible. Il peut s'agir d'impôts établis après la date de signature de la convention et qui auraient éventuellement vocation à remplacer des impôts visés. C'est le cas d'un certain nombre de conventions qui visant expressément l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), devraient être applicables à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI)<sup>33</sup>.

Selon Bruno Gouthière, « le caractère sectoriel d'une imposition et la composition de son assiette sont des éléments décisifs d'appréciation de sa nature éventuellement identique ou analogue à une imposition déjà visée ». La jurisprudence *EasyVista* offre un exemple de mise en œuvre de ces critères en rapport avec la notion d'assujettissement à l'impôt. Une imposition « forfaitaire » et « modique », acquittée indépendamment du caractère bénéficiaire ou déficitaire du résultat d'une société, ne saurait remplir les critères d'identité et d'analogie avec l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles, commerciales et non commerciales<sup>34</sup>.

25 BOI-INT-DG-20-20-80, 12 sept. 2012, § 10 – « INT – Dispositions communes - Droit conventionnel - Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel – Fortune »

26 Ancienne version BOI-PAT-ISF-20-20, 10 juin. 2013.

27 M. Martin, De quelques anomalies et « étrangetés » concernant l'application de la loi relative à l'imposition sur les grandes fortunes, Dr. fisc. 1983, n° 32, étude 100055.

28 *Ibidem*, § 26

29 Convention de Vienne sur le droit des Traités du 23 mai 1969, notamment art. 31.

30 RM Duffaut, n° 9785 : JO Sénat 20 janv. 1983, p. 111. – Instr. 2 mars 1983 : BOI 7 R-1-83.

31 P. Serlooten, Enregistrement. – Mutations à titre gratuit : JCl. Fiscal International, Fasc. 1993.

32 B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, préc., n° 10162.

33 Ce sera également le cas concernant la taxe professionnelle et la cotisation foncière des entreprises (CFE), cf. B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales préc., n° 10168.

34 CE, 20 mai 2016, n° 389994, Min c/ Sté Easyvista. - CAA Versailles, 29 nov. 2016, n° 16VE01537.

Qu'en serait-il des droits de donation ou de succession par rapport à une imposition sur la fortune par exemple ? On invoquera à l'appui de cette thèse l'identité du lien juridictionnel organique entre l'impôt sur la fortune et les droits de mutation dans le cadre du contentieux relevant du juge judiciaire ; la similarité des assiettes : la valeur des choses ; les redevables communs : les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI<sup>35</sup> ; les modalités de recouvrement et de contrôle de ces impôts<sup>36</sup> ; l'existence (passée) de mécanismes d'exonération communs : le Pacte Dutreil. On évoquera à son encontre les différences non négligeables en matière de fait générateur : la mutation est ponctuelle, accidentelle et imposée comme telle, la fortune peut être régulière, constante, son fait générateur est constitué de la détention à une date fixe ; et de taux d'imposition<sup>37</sup> (qui se justifie au regard de la distinction des faits générateurs).

**11.** Malgré la volonté de créer un lien, comme en droit interne, entre les droits de mutation et la définition de la résidence d'un État, force est de constater qu'une voie par assimilation présente trop d'incertitudes. Dans le contexte de cette étude, la doctrine de 1983 évoquée ci-dessus apparaît comme l'unique matérialisation d'une appréciation souple et pragmatique de la mise en œuvre des conventions fiscales. Précisons que la transposition et l'opposabilité de cette doctrine traitant de l'impôt sur la fortune dans un contexte de succession internationale nous semble fort délicate<sup>38</sup>, sauf à ce que l'administration fiscale ouvre une telle voie. À échapper aux mirages des « conventions fiscales universelles », on tomberait bien vite dans l'écueil d'une approche interprétative de la doctrine administrative !

**12.** À l'instar des clauses de non-discrimination, **le Cheval de Troie pourrait-il à l'avenir passer par la négociation de clauses conventionnelles « atypiques » débordant du champ d'application « traditionnel » des traités ?** On pensera à la convention fiscale franco-canadienne applicable aux revenus contenant ponctuellement des stipulations spécifiques aux droits de mutation. On évoquera également, à titre d'illustration de la volonté d'un État de contourner la jurisprudence de ses propres juridictions, la convention fiscale conclue le 20 mars 2018 entre la France et le Luxembourg qui

permet à des véhicules d'investissement immobilier exonérés d'impôt (et donc non-résidents fiscaux au sens de cette même convention)<sup>39</sup> de bénéficier de mesures spécifiques en matière de retenue à la source sur les dividendes<sup>40</sup>.

**Il semble toutefois que la recherche de solutions conventionnelles aux doubles impositions en matière de droits de donation et de succession n'apparaisse pas à l'ordre du jour de l'administration fiscale,** peut-être trop sensible au chant des Sirènes du droit interne... : « *il ne semble pas que la Direction de la Législation Fiscale soit favorable à l'extension du réseau conventionnel en matière de droits de succession et de donation, au motif que l'élimination des doubles impositions est déjà assurée en droit interne.* »<sup>41</sup>

## Conclusion : quelle route pour Ithaque ?

**13.** L'Europe, généralement source d'uniformisation en la matière, n'a à ce jour qu'un impact relativement limité sur ces questions de règlement fiscal des successions ou donations transfrontalières. La principale initiative sur le sujet remonte maintenant au « paquet global » sur la fiscalité des successions et des donations du 15 décembre 2011 qui n'a malheureusement pas donné lieu à un règlement européen<sup>42</sup>. Les recommandations issues de ce « paquet global » proposaient des définitions communes ainsi que des solutions aux situations de double imposition. Toutefois, la Commission européenne s'est contentée d'encourager les États membres à modifier leurs propres législations et à respecter les principes de non-discrimination et de libre circulation.

En revanche, plus concrètement, un règlement européen de 2012<sup>43</sup>, dit règlement « successions », offre des solutions visant à harmoniser les règles juridiques applicables aux successions internationales, notamment en matière de juridiction compétente, de loi applicable, d'exécution des décisions. Ce règlement ne prévoit aucune solution fiscale à proprement

35 CGI, art. 964 en matière d'impôt sur la fortune immobilière.

36 CGI, art. 1723 ter-00 A en matière d'ISF et 981 en matière d'IFI.

37 Taux marginal d'imposition de 1,5% en matière d'IFI, 60% en matière de mutation...

38 En effet, cette solution anciennement présente au sein de la doctrine commentant l'impôt de solidarité sur la fortune (« ISF ») n'est plus aujourd'hui présente qu'au sein du BOI afférent au « droit conventionnel ». Son extension directe à l'IFI n'est pas certaine, et ce d'autant plus au regard des commentaires de l'administration fiscale sur le champ d'application de l'IFI : « *les principes guidant l'interprétation des dispositions des conventions fiscales utilisées en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) sont repris en matière d'IFI. Il n'en reste pas moins qu'une convention applicable à l'ISF ne l'est pas nécessairement à l'IFI, un examen au cas par cas des stipulations conventionnelles étant nécessaire* » (BOI-PAT-IFI-10, 8 juin. 2018, § 30). Dans un sens favorable, l'administration estime que l'IFI entre dans le champ de la convention fiscale franco-saoudienne du 18 février 1982 modifiée (RM Joyandet, n° 03325 : JO Sénat 9 juill. 2018, p. 3598).

39 O. Janoray et P. Ekue, La résidence fiscale : une valse à quatre temps, préc.

40 Art. 10 : « *Les dividendes payés à partir de revenus ou gains tirés de biens immobiliers au sens de l'article 6 par un véhicule d'investissement établi dans un État contractant, i) qui distribue la plus grande partie de ces revenus annuellement, et ii) dont les revenus ou les gains tirés de ces biens immobiliers sont exonérés d'impôts, à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. b) Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans le premier État contractant selon la législation de cet État ; mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant et s'il détient directement ou indirectement une participation représentant moins de 10 % du capital de ce véhicule.* »

41 B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, préc., n° 46710.

42 Communication (COM/2011/864), Recommandation (C/2011/8819) et un document de travail.

43 Règl. (UE) 650/2012, 4 juill. 2012 relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen : JOUE 2012 L 201.

parler. Néanmoins, des définitions uniformes des « biens » successoraux et de leur « nationalité » pourront être utilisées pour attribuer les biens à un État ou l'autre, ce qui restera très pertinent au regard des règles de territorialité françaises des droits de succession<sup>44</sup>. Cet exemple tend à orienter un axe de gestion des donations et successions : le « *wealth planning* » qui vise à utiliser les modalités juridiques applicables à ces opérations pour anticiper leurs conséquences fiscales. Il convient toutefois de rester prudent, car un récent arrêt de la Cour de cassation a donné l'occasion d'une comparaison entre la notion de résidence au sens du règlement « successions » et celle retenue par le droit fiscal, matérialisant un certain nombre de différences<sup>45</sup>.

**14.** Ces palliatifs relativement complexes ne purgent pas pour autant la question centrale d'une définition plus réaliste de la résidence fiscale applicable aux droits de mutation. **Une vision critique du droit français apparaît alors nécessaire :** notre dispositif fiscal cumule – sans que rien ne le justifie – une notion extrêmement large du domicile fiscal mise en œuvre tant pour les donataires/héritiers que les donateurs/défuntés à des taux d'imposition qui s'apparentent à ceux de l'imposition d'un revenu. D'autres systèmes, sans être exempts de toute critique, proposent des dispositifs mettant en œuvre une certaine corrélation entre taux d'impositions élevés et champ d'application étroit (ou vice versa) :

- en **Italie**, la résidence des héritiers, légataires ou donataires n'est pas déterminante, ce qui limite grandement les possibilités de tomber sous le coup des droits de mutation à titre gratuit italiens en cas de succession internationale<sup>46</sup> ;

- au **Luxembourg**, seuls les biens immobiliers qui y sont détenus par un non-résident sont soumis aux droits de succession. Le taux maximal envisageable avoisinerait 48%<sup>47</sup> ;

- un « *non-domiciled* » au **Royaume Uni** sera soumis à l'impôt sur la transmission des biens situés au Royaume-Uni, ce qui inclut également ceux qu'il détiendrait indirectement. Les biens non situés au Royaume-Uni qui sont donnés à un

bénéficiaire non domicilié au Royaume-Uni sont exonérés. S'agissant des taux applicables, un taux à 0% est appliqué jusqu'à un certain montant (325 000£ pour 2020/2021). Au-delà, un taux de 40% s'applique sur les successions et un taux de 20% sur les donations<sup>48</sup>.

**15. Une refonte de la notion française de « domicile » serait à encourager** afin de poursuivre les objectifs du législateur de 1976 de rapprochement de notre droit avec celui des grands États voisins, dont on est encore bien loin. Le législateur, qui n'est pas tenu par l'exemple de Pénélope, achèverait ainsi son ouvrage. En s'inspirant des recommandations de la Commission européenne, ne serait-il pas plus judicieux de rechercher « **le lien personnel le plus étroit** » d'une personne avec un État pour en déterminer sa résidence fiscale ? À appliquer la logique de « bon sens » de la réponse ministérielle *Duffaut* précitée, le choix de critères successifs tels qu'appliqués dans le cadre des conventions fiscales serait une alternative pertinente et réaliste au système de critères alternatifs issu de l'article 4 B du CGI.

On peut toutefois douter de la mise en place d'une telle refonte dans les années à venir. Une **réforme par l'allègement des taux d'imposition apparaît dès lors plus probable**. À ce titre, les récentes annonces ministérielles selon lesquelles le Gouvernement serait favorable à une baisse de la fiscalité sur les donations, mais non sur les successions, apparaît comme un pas dans la bonne direction. « *Une diminution des droits de donation favoriserait "la mobilité du capital", alors qu'avec le vieillissement de la population et l'augmentation de l'espérance de vie, les héritages sont de plus en plus tardifs* »<sup>49</sup>. Animés du souffle de notre épopée, nous croyons que la même logique justifie également une amélioration du traitement des doubles impositions en matière de donation internationale.

O. JANORAY ET P. EKUE ■

44 B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, préc., n° 46700.

45 V. le commentaire du Professeur Ariane Périn-Dureau ss Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 29 mai 2019, n° 18-13.383 (FI 3-2019, n° 8, § 21).

46 IBFD, Country Analysis, Inheritance and gift tax, Italy.

47 IBFD, Country Analysis, Inheritance and gift tax, Luxembourg.

48 IBFD, Country Analysis, Inheritance and gift tax, United-Kingdom.

49 Agence Reuters, Darmanin favorable à un allègement de la fiscalité des donations, mais pas des successions : Le Figaro, Mis à jour le 30 août 2019. V. également, Terra Nova propose d'augmenter la fiscalité des successions de 25 % : Le Monde 4 janv. 2019. - Nette tendance à la baisse des droits de succession en Europe : Les Echos, 4 janv. 2019.