



BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

7 G-5-99

N° 84 du 5 MAI 1999

7 E. /14 - G 2141

INSTRUCTION DU 26 AVRIL 1999

MUTATIONS A TITRE GRATUIT. SUCCESSIONS ET DONATIONS. TERRITORIALITE DE
L'IMPOT
(LOI DE FINANCES POUR 1999, ART. 19 ET 23.1)

(C.G.I., art. 750 ter 2° et 3°)

NOR : ECO F 9910062J

[Bureaux B 2 et E1]

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Les règles de territorialité applicables en matière de droits de mutation à titre gratuit sont fixées par l'article 750 ter du code général des impôts.

En vertu des dispositions de cet article, la règle de détermination de la territorialité des droits de mutation à titre gratuit se réfère à la notion de domicile fiscal, tel que celui-ci est défini en matière d'impôt sur le revenu par l'article 4 B dudit code.

Lorsque le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France, les droits de mutation à titre gratuit sont dus à raison des seuls biens meubles et immeubles situés en France.

Deux dispositions de la loi de finances pour 1999 (n°98-1266 du 30 décembre 1998 - JO du 31 décembre 1998, p.20055 et 20056) modifient et complètent les règles de territorialité des droits de mutation à titre gratuit.

- la première vise à lutter contre les délocalisations de personnes ou de patrimoines effectuées dans un but exclusivement fiscal. Ainsi, à l'instar de certaines législations étrangères, notamment allemande, autrichienne ou finlandaise, l'article 19 de la loi de finances pour 1999 soumet aux droits de mutation à titre gratuit en France tous les biens situés en France ou hors de France reçus par un héritier, un donataire ou un légataire, domicilié en France pendant au moins six ans dans les dix dernières années pour l'application de l'impôt sur le revenu.

Corrélativement à l'imposition en France des biens meubles ou immeubles sis à l'étranger, le II dudit article prévoit l'imputation sur l'impôt exigible en France des droits éventuellement acquittés à l'étranger à raison des mêmes biens.

- la seconde tend à mieux assurer une égalité de traitement entre les personnes domiciliées hors de France qui possèdent, directement ou indirectement, un immeuble ou un droit immobilier situé en France. Ainsi le I de l'article 23 prévoit que sont désormais soumises aux droits de mutation à titre gratuit en France les transmissions à titre gratuit d'actions, de parts ou de droits de personnes morales ou d'organismes dont la propriété permet au donateur ou au défunt de posséder, directement ou par

personne interposée, plus de la moitié des titres d'une personne morale ou d'un organisme, propriétaire d'un tel bien sis en France.

Les commentaires donnés ci-après de ces nouvelles dispositions complètent les développements figurant dans la documentation de base relatifs à la territorialité des droits de mutation à titre gratuit qui conservent toute leur portée.

•

CHAPITRE PREMIER

PRISE EN COMPTE DU DOMICILE FISCAL DES HERITIERS, DONATAIRES OU LEGATAIRES POUR L'APPLICATION DES DROITS DE MUTATION A TITRE GRATUIT EN FRANCE

A. RAPPEL DU REGIME ANTERIEUR

Sous réserve des dispositions des conventions internationales conclues entre la France et divers pays étrangers, sont passibles des droits de mutation à titre gratuit en France :

- tous les biens meubles ou immeubles situés en France ou hors de France, lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts ;
- les biens meubles ou immeubles situés en France, lorsque le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article précité.

En revanche, en application du principe de territorialité, ne sont pas soumis à l'impôt en France les biens meubles ou immeubles situés à l'étranger transmis à titre gratuit par un donateur ou un défunt qui n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du code précité, même lorsque l'héritier, le donataire ou le légataire y est domicilié.

B. NOUVEAU REGIME

L'article 750 ter 3° du code général des impôts, institué par l'article 19 de la loi de finances pour 1999, dispose que sont désormais également soumis aux droits de mutation à titre gratuit les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, reçus par l'héritier, le donataire ou le légataire qui a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B ¹. Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque l'héritier, le donataire ou le légataire 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.

Par ailleurs, aux termes du II de l'article 19 de la loi de finances pour 1999, dans le cas défini à l'article 750 ter 3°, le montant des droits de mutation à titre gratuit acquitté, le cas échéant, hors de France sur les biens meubles et immeubles situés hors de France est imputable sur l'impôt exigible en France.

I. Le champ d'application de la nouvelle mesure

Elle vise l'ensemble des transmissions à titre gratuit portant sur des biens meubles ou immeubles situés en France ou hors de France, effectuées au bénéfice d'un héritier, donataire ou légataire domicilié en France depuis une certaine durée lorsque le donateur ou le défunt n'est pas domicilié en France au jour de la transmission (cf. tableau récapitulatif d'imposition en annexe 1).

1. Personnes concernées

L'imposition des héritiers, donataires ou légataires en France est subordonnée à des conditions liées à leur domiciliation et à celle du donateur ou du défunt.

a) L'héritier, le donataire ou le légataire doit être fiscalement domicilié en France au jour de la mutation et y avoir été domicilié six ans dans les dix années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens.

En conséquence le bénéficiaire de la transmission à titre gratuit doit satisfaire aux deux conditions suivantes :

- L'héritier, le donataire ou le légataire doit être fiscalement domicilié en France au jour du fait générateur des droits de mutation à titre gratuit.

Le domicile fiscal est défini au titre de l'impôt sur le revenu par l'article 4 B du code général des impôts. Cette définition est également retenue en matière de droits de mutation à titre gratuit aux termes de l'article 750 ter précité (DB 7 G 2141 n°5 à 16).

Le domicile s'apprécie au jour du fait générateur de l'impôt (DB 7 G 221).

- L'héritier, le donataire ou le légataire 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.

Ce dispositif vise à exclure les personnes qui sont appelées à séjourner de manière temporaire en France en raison de leur profession et de leur mobilité géographique. Il s'agit notamment des personnels dits « cadres impatriés ».

La condition de domiciliation au titre de chaque année s'apprécie au regard des dispositions de l'article 4 B du code général des impôts. En conséquence, la durée de séjour en France d'une personne qui ne remplit pas les conditions de cet article pour être réputée fiscalement domiciliée en France ne peut être prise en compte.

Pour autant, la période de six ans dans les dix années précédant le fait générateur de l'impôt peut ne pas être continue.

Bien entendu, dans l'hypothèse où l'une des deux conditions énoncées n'est pas satisfaite au jour du fait générateur de l'impôt et où le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France, les biens meubles et immeubles situés en France demeurent soumis aux droits de mutation à titre gratuit, (DB 7 G 2141 n°18 à 27).

b) Le donateur ou le défunt ne doit pas avoir son domicile fiscal en France au jour du fait générateur de l'impôt

En effet, dans l'hypothèse où le donateur ou le défunt est fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts, les dispositions de l'article 750 ter 1° dudit code s'appliquent, et ce quel que soit le lieu du domicile de l'héritier, du donataire ou du légataire au jour de la donation ou de la transmission par décès (DB 7 G 2141 n°1 à 4 et 17).

2. Biens concernés

Tous les biens meubles ou immeubles situés en France ou hors de France transmis à titre gratuit à une personne domiciliée en France sont passibles de l'impôt en France.

3. Mutations concernées

Le nouveau critère d'imposition posé par l'article 750 ter 3° du code général des impôts permet d'imposer en France, sous réserve du respect des conditions visées au 1., les biens français et étrangers figurant dans :

- les successions ouvertes à l'étranger à compter du 1er janvier 1999 ;
- les donations, constatées ou non par acte passé en France ou à l'étranger, réalisées à compter de la même date.

II. Assiette des droits. Déduction du passif successoral

1. Evaluation des biens

L'évaluation des biens sera effectuée conformément aux dispositions du code général des impôts.

Ainsi, l'évaluation des biens situés à l'étranger sera effectuée conformément à ces règles, dans la mesure où celles-ci peuvent s'appliquer compte tenu de la situation des biens (DB 7 G 2311 n°26)

2. Exonérations

Les exonérations prévues aux articles 793 et 795 A du code général des impôts, à l'exception de celle prévue à l'article 793-1-5° du code précité en faveur des réversions de rentes viagères entre époux ou entre parents en ligne directe, ne s'appliquent pas aux biens situés à l'étranger.

3. Passif successoral

A défaut de précision particulière, les dettes contractées à l'étranger seront déduites dans les mêmes conditions et sous les mêmes justifications que celles contractées en France.

En cas de pluralité de successibles, la déduction du passif successoral sera admise en proportion de la valeur des biens reçus par chacun d'entre eux par rapport à l'actif brut de succession.

III. Tarif et liquidation des droits

La loi nouvelle ne comporte aucune incidence sur les tarifs et la liquidation des droits, sauf à tenir compte du rappel fiscal des libéralités antérieures tel qu'il est indiqué ci-après.

L'extension du champ d'application des droits de mutation à titre gratuit aux biens situés hors de France, lorsque l'héritier, le donataire ou le légataire est domicilié en France et que le donateur ou le défunt est domicilié hors de France, a pour conséquence d'étendre aux mêmes biens l'obligation de rappel fiscal prévu à l'article 784 du code général des impôts.

Les obligations imposées aux parties par l'article 784 précité concernent toutes les donations antérieures consenties depuis moins de dix ans par le défunt ou le donateur aux héritiers, donataires ou légataires domiciliés en France quelle que soit la forme dans laquelle ces donations ont été constatées.

Elles s'appliquent notamment aux dons manuels déclarés (DB 7 G 3162).

En conséquence, le rappel fiscal concerne :

- toutes les donations antérieures ayant acquis date certaine et consenties depuis moins de dix ans, passibles au jour de leur réalisation de l'impôt en France ;
- tous les dons manuels passibles, au jour de leur révélation, de l'impôt français, quelle que soit la date de leur réalisation.

Compte tenu de la date d'entrée en vigueur au 1er janvier 1999 de l'article 19 de la loi de finances pour 1999, pour l'application du nouvel article 750 ter 3° du code général des impôts, le rappel fiscal ne s'applique pas aux libéralités portant sur des biens étrangers consenties par un donateur domicilié au jour de la donation hors de France, et ayant acquis date certaine avant le 1er janvier 1999.

IV. Imputation des impôts acquittés hors de France

L'article 784 A du code général des impôts, modifié par le II de l'article 19 de la loi de finances pour 1999, prévoit que, dans le cas défini à l'article 750 ter 3°, le montant des droits de mutation à titre gratuit acquitté, le cas échéant, hors de France est imputable sur l'impôt exigible en France. Cette imputation est limitée à l'impôt acquitté sur les biens meubles et immeubles situés hors de France.

A cet égard, le montant de l'impôt étranger n'est imputable sur l'impôt français que dans la limite dudit impôt afférent aux biens meubles et immeubles situés à l'étranger.

La nature des impôts concernés et les justifications à produire font l'objet de commentaires détaillés dans la documentation de base 7 G 246.

V. Obligations déclaratives

1. Déclarations de succession

Aux termes des dispositions de l'article 641 du code général des impôts, le délai pour souscrire une déclaration de succession est :

- de six mois, à compter du jour du décès, lorsque celui dont on recueille la succession est décédé en France métropolitaine ;
- d'un an dans tous les autres cas.

2. Actes de donations et dons manuels

La loi nouvelle n'apporte aucune modification aux principes généraux de déclaration et d'imposition des donations et des dons manuels, tels qu'ils sont exprimés dans la documentation de base 7 G 3.

Par ailleurs, sont notamment applicables les règles figurant au n°26 de la documentation de base 7 G 311 concernant l'enregistrement des actes passés à l'étranger.

C. INCIDENCE DES CONVENTIONS FISCALES CONCLUES PAR LA FRANCE EN MATIERE DE DROITS DE MUTATION A TITRE GRATUIT

La France a conclu 34 conventions qui traitent des droits de successions. Six d'entre elles concernent également les droits sur les donations.

La liste de ces conventions figure en annexe 3.

Ces conventions répartissent les droits d'imposer en fonction de l'Etat de la résidence fiscale du défunt (ou du donateur) et du lieu de situation des biens faisant partie de la succession (ou de la donation) sans prendre en compte la situation des héritiers ou légataires (ou donataires).

Elles ont pour effet de priver la France du droit d'imposer les biens légués ou donnés par un défunt ou un donateur non résident à un bénéficiaire résident de France, s'ils sont situés hors de France (dans l'autre Etat partie à la convention ou dans un Etat tiers) ou bien non imposables en application de la convention.

Ces conventions s'opposent, dès lors, à l'application des dispositions du troisième alinéa de l'article 750 ter du code général des impôts introduit par l'article 19 de la loi de finances pour 1999, sous les réserves suivantes.

I. Conventions conclues avec la Nouvelle-Calédonie et Saint-Pierre-et-Miquelon (respectivement conventions des 31 mars et 5 mai 1983 et du 30 mai 1988).

L'article 22, paragraphe 2.d) de chacune de ces deux conventions permet d'imposer du chef d'héritiers, légataires ou donataires résidents de France les biens, visés à l'article 20, paragraphes 1 à 5, de ces deux conventions qui sont laissés ou donnés par un défunt ou un donateur, résident de l'un de

ces deux territoires.

Il s'agit essentiellement des biens immobiliers situés en Nouvelle-Calédonie ou à Saint-Pierre-et-Miquelon, des biens meubles corporels ou incorporels effectivement rattachés à l'exercice dans l'un des deux territoires d'une profession indépendante ou d'une activité industrielle et commerciale, des biens meubles corporels (y compris les objets et collections) qui se trouvent dans l'un de ces deux territoires à la date du décès ou de la donation, des actions ou parts d'une société ou d'une personne morale dont l'actif est constitué principalement de biens situés dans l'un de ces deux territoires et des actions faisant partie d'une participation supérieure à 25 % dans une société résidente de l'un de ces deux territoires.

Pour plus de précisions, on se reportera aux textes de la convention des 31 mars et 5 mai 1983 avec la Nouvelle-Calédonie et de la convention du 30 mai 1988 avec Saint-Pierre-et-Miquelon qui ont été respectivement publiés au Bulletin officiel des impôts sous les références 14 A-5-83 et 14 A-9-89.

La méthode d'élimination des doubles impositions de ces biens, prévue par l'article 22, paragraphe 2.d), précité est identique à celle exposée au paragraphe B.IV ci-dessus.

II. Convention du 8 juin 1994 conclue avec la Suède en matière d'impôts sur les successions et les donations

Aux termes des dispositions de l'article 12, paragraphe 3.a), de la convention franco-suédoise en matière d'impôts sur les successions et sur les donations, lorsqu'un défunt ou un donateur, fiscalement domicilié en Suède, a été domicilié en France durant au moins cinq ans au cours des sept années précédant le moment du décès ou de la donation et qu'il possède à ce moment la nationalité française mais non la nationalité suédoise, les biens visés à l'article 9 de cette convention sont aussi imposables en France selon sa législation interne mais celle-ci accorde sur cet impôt une déduction d'un montant égal à l'impôt payé sur ces biens en Suède dans la limite de l'impôt français correspondant à ces biens.

Les biens visés à l'article 9 de la convention franco-suédoise sont ceux qui ne sont pas expressément visés par les articles 5 à 8 de cette convention. Il s'agit essentiellement des biens immobiliers et mobiliers corporels situés en Suède et des biens mobiliers incorporels où qu'ils se situent.

Pour plus de précisions, on se reportera au texte de la convention du 8 juin 1994 qui a été publié au Bulletin officiel des impôts sous la référence 14 A-1-96.

Dès lors, lorsqu'un héritier légataire ou donataire reçoit de tels biens d'un résident de Suède répondant aux conditions exposées ci-dessus ces biens sont imposables en France, conformément aux dispositions de l'article 750 ter 3° du code général des impôts.

La double imposition est éliminée ainsi qu'il est exposé au paragraphe B.IV ci-dessus.

III. Conventions prévoyant l'application du taux effectif

Certaines conventions conclues par la France en matière de droits de mutation à titre gratuit ne permettent pas d'imposer les biens situés à l'étranger qui sont reçus par un résident de France d'un défunt ou donateur non-résident, mais autorisent la France à calculer l'impôt exigible en France à raison des biens héréditaires (ou donnés) imposables en France en vertu de ces conventions d'après le taux moyen qui serait applicable s'il était tenu compte de l'ensemble des biens imposables en vertu de la législation interne française.

Cette modalité particulière de calcul est connue sous le nom de taux effectif.

Les Etats avec lesquels la France a conclu une telle convention sont signalés en annexe 3 par un astérisque.

En application de la règle du taux effectif, les biens situés hors de France qui sont reçus par un héritier, légataire (ou donataire) résident de France, d'un défunt (ou d'un donateur) résident d'un de ces Etats doivent être pris en compte pour calculer le taux d'imposition applicable aux biens situés en France, reçus par ce résident, qui y sont imposables en vertu de la convention fiscale conclue par la France avec cet Etat.

Exemple : un défunt résident de Belgique a pour légataire universel un résident de France auquel il lègue un immeuble sis en France, un compte bancaire au Luxembourg et divers autres biens meubles corporels situés en Belgique.

La convention conclue entre la France et la Belgique donne à la France le droit d'imposer l'immeuble qui y est situé et réserve à la Belgique le droit d'imposer les autres biens.

Avant la modification de l'article 750 ter par l'article 19 de la loi de finances pour 1999, l'immeuble situé en France aurait été imposé simplement par application d'un des barèmes qui figurent à l'article 777 du code général des impôts.

Depuis le 1er janvier 1999, il convient de prendre en compte la valeur de la totalité des biens laissés par le défunt résident de Belgique pour déterminer le taux applicable à la valeur de l'immeuble situé en France.

Pour plus de précisions sur les modalités d'application pratique de la règle du taux effectif, il conviendra de se reporter à la documentation de base 7 G-247.

CHAPITRE DEUXIEME

ACTIONS, PARTS OU DROITS DE PERSONNES MORALES OU D'ORGANISMES DONT LA PROPRIETE PERMET AU DONATEUR OU AU DEFUNT DE POSSEDER, DIRECTEMENT OU PAR PERSONNE INTERPOSEE, PLUS DE LA MOITIE DES TITRES OU DROITS D'UNE PERSONNE MORALE OU D'UN ORGANISME, PROPRIETAIRE D'IMMEUBLES SIS EN FRANCE

A. RAPPEL DU REGIME ANTERIEUR

Sous réserve des dispositions des conventions internationales conclues entre la France et divers pays étrangers, lorsque le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France, les droits de mutation à titre gratuit sont dus à raison des seuls biens meubles et immeubles situés en France.

A cet égard, sont notamment considérées comme françaises les actions ou parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société (DB 7 G 2141 n°21 à 26).

B. NOUVELLE DISPOSITION

L'article 23.1 de la loi de finances pour 1999 complète l'article 750 ter 2° du code général des impôts des dispositions suivantes :

- Il pose le principe général de taxation aux droits de mutation à titre gratuit des immeubles situés en France, qui sont possédés directement ou indirectement, par un donateur ou un défunt qui n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B code général des impôts ;
- Il étend le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit à certaines participations dans des personnes morales ou organismes étrangers transmises par un donateur ou un défunt domicilié hors de France qui lui permettent de posséder indirectement un immeuble en France.

Désormais, tout immeuble ou droit immobilier est réputé possédé indirectement lorsqu'il appartient à des personnes morales ou des organismes dont le donateur ou le défunt, seul ou conjointement avec son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et soeurs, détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participations au sens de l'article 990 D du code précité, quel que soit le nombre de personnes morales ou d'organismes interposés.

La valeur des immeubles ou droits immobiliers possédés indirectement est déterminée par la proportion de la valeur de ces biens ou des actions, parts ou droits représentatifs de tels biens dans l'actif total des organismes ou personnes morales dont le donateur ou le défunt détient directement les parts, actions ou droits.

I. Conditions d'application du nouveau dispositif

1. Actions, parts ou droits concernés

Il s'agit des actions ou parts de personnes morales, et des droits détenus dans des organismes qui ne sont pas dotés de la personnalité morale en France (trusts, fondations étrangères...). A cet égard peu importe la forme de la personne morale ou de l'organisme en cause.

2. La personne morale ou l'organisme contrôlé directement ou indirectement par le donateur ou le défunt doit détenir à son actif un immeuble ou un droit immobilier sis en France qui n'est pas affecté à sa propre exploitation

L'actif de la personne morale ou de l'organisme, détenu par le donateur ou le défunt, peut être constitué :

- d'immeubles bâtis ou non bâtis situés sur le territoire français ou de droits réels immobiliers portant sur ces biens (usufruit, nue propriété, droit d'usage ...), donnés ou non en location ;
- de titres ou de droits d'une personne morale ou d'un organisme propriétaire de biens ou droits immobiliers sur le territoire français ;

- de titres ou de droits d'une personne morale ou un autre organisme titulaire d'une participation dans une autre personne morale ou un organisme propriétaire des biens ou droits immobiliers français.

Pour l'application de cette disposition peu importe la valeur de ces biens ou droits immobiliers dans l'actif total de la personne morale ou de l'organisme contrôlé directement ou indirectement par le donateur ou le défunt. Ainsi, il n'est pas nécessaire que l'actif de la personne morale ou de l'organisme en cause soit principalement constitué d'immeubles ou de droits réels immobiliers situés sur le territoire français, ou de titres de personnes morales elles-mêmes à prépondérance immobilière.

Toutefois, l'article 23.1 de la loi de finances pour 1999 prévoit que ne sont pas pris en considération les immeubles situés sur le territoire français affectés par une personne morale ou un organisme à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole, ou à l'exercice d'une profession non commerciale (DB 7 G 2141 n°24).

3. Le donateur ou le défunt doit détenir directement ou indirectement plus de la moitié des actions, parts ou droits de la personne morale ou de l'organisme propriétaire d'un immeuble en France

Pour l'appréciation du seuil de 50 %, il est tenu compte des titres qui appartiennent personnellement au donateur ou au défunt, à l'un ou plusieurs des membres de son groupe familial et des titres détenus par ces personnes par l'intermédiaire d'une chaîne de participations définie à l'article 990 D du code général des impôts.

a) Définition du groupe familial

Pour l'application du seuil de 50 %, sont ajoutés aux actions, parts ou droits détenus directement par le donateur ou le défunt dans la personne morale ou l'organisme propriétaire d'un immeuble ou d'un droit immobilier situé en France les actions, parts ou droits, appartenant à l'une ou à plusieurs des personnes suivantes :

- son conjoint ;
- ses ascendants, ses descendants et ses frères et soeurs ;
- les ascendants, les descendants et les frères et soeurs de son conjoint.

Incidences des régimes matrimoniaux

Les parts, actions ou droits détenus en propre par les ascendants, descendants et les frères et soeurs du donateur ou du défunt ou de son conjoint sont à prendre en compte en totalité pour l'appréciation du seuil de 50 %. Il en est de même pour ceux dépendant de la communauté conjugale des ascendants, descendants et frères et soeurs du donateur ou du défunt ou de son conjoint.

En revanche ceux qui appartiennent en propre aux conjoints des descendants et des frères et soeurs du donateur ou du défunt ou de son conjoint ne peuvent être retenus pour l'appréciation du seuil de 50 %.

Seuls les actions, parts ou droits détenus par le donateur ou le défunt au jour de la transmission à titre gratuit sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit en application de l'article 23.1 de la loi de finances pour 1999, les titres ou droits du groupe familial étant retenus uniquement pour l'appréciation du seuil de 50 %.

b) Titres détenus par l'intermédiaire d'une chaîne de participations au sens de l'article 990 D du code général des impôts (DB 7 Q 2111 n°3 à 6)

Pour le calcul du seuil de 50 %, il est également tenu compte des participations du donateur ou du défunt et, le cas échéant, de celles de l'un ou plusieurs membres de son groupe familial, dans une ou plusieurs personnes morales ou organismes, quels qu'en soient la forme, la quotité et le lieu du siège social, détenteurs d'une participation dans une autre personne morale ou un autre organisme qui est propriétaire des immeubles ou droits immobiliers situés en France ou détenteur d'une participation dans une troisième personne morale ou un troisième organisme, lui-même propriétaire desdits biens ou interposé dans la chaîne de participations.

Cette disposition s'applique quel que soit le nombre de personnes morales ou d'organismes interposés.

II. Valeur imposable des actions, parts ou droits détenus par le donateur ou le défunt

Il convient d'opérer une distinction entre les actions, parts ou droits détenus par le donateur ou le défunt dans une personne morale ou organisme dont le siège social statutaire ou le siège de direction effective est en France, et ceux détenus dans de telles entités situées à l'étranger.

1. Valeur imposable des titres ou droits d'une personne morale ou d'un organisme dont le siège social statutaire ou le siège de direction effective est en France

Il résulte des dispositions du troisième alinéa de l'article 750 ter 2° du code général des impôts, tel que modifié par l'article 23.1 de la loi de finances pour 1999, que sont toujours considérées comme

françaises les valeurs mobilières, détenues par un donateur ou un défunt domicilié hors de France, qui sont émises par une société qui a en France son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective, et ce quelle que soit la composition de son actif.

Dès lors, il conviendra de retenir, pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit, la valeur totale des titres des personnes morales ou organismes situés en France, que ceux-ci permettent ou non au donateur ou au défunt de détenir plus de 50 % des actions, parts ou droits d'une personne morale ou d'un organisme propriétaire d'un immeuble ou d'un droit immobilier situé sur le territoire français.

2. Valeur imposable des titres ou droits d'une personne morale ou d'un organisme dont le siège social statutaire ou le siège de direction effective est à l'étranger

Dans cette hypothèse, seule la fraction de la valeur des actions, parts ou droits détenus par le donateur ou le défunt, représentative de la valeur de l'immeuble ou du droit immobilier sis en France réputé possédé indirectement, est soumise aux droits de mutation à titre gratuit en France.

La valeur des immeubles ou droits immobiliers possédés indirectement est déterminée par la proportion de la valeur de ces biens ou des actions parts, ou droits représentatifs de tels biens dans l'actif total de ces organismes ou personnes morales dont le donateur ou le défunt détient directement les actions, parts ou droits (cf. exemple en annexe 2).

Remarque

Dans l'hypothèse où un donateur ou un défunt, domicilié hors de France détient, au jour du fait générateur des droits de mutation à titre gratuit, plus de 50 % d'une société à prépondérance immobilière dont le siège est à l'étranger, il est précisé que la taxation aux droits de mutation à titre gratuit en France des titres détenus par celui-ci pourra être effectuée indifféremment :

- sur le fondement des dispositions relatives aux actions, parts ou droits de personnes morales ou d'organismes dont la propriété permet au donateur ou au défunt de posséder, directement ou par personne interposée, plus de la moitié des titres d'une personne morale ou d'un organisme, propriétaire d'immeubles sis en France (article 750 ter 2°, deuxième alinéa) ;
- sur le fondement des dispositions relatives aux titres de société à prépondérance immobilière (article 750 ter 2°, quatrième alinéa).

En effet, la valeur imposable des titres retenue pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit est la même dans les deux cas.

C. INCIDENCE DES CONVENTIONS FISCALES CONCLUES PAR LA FRANCE EN MATIERE DE DROITS DE MUTATION A TITRE GRATUIT.

Aucune des 34 conventions fiscales conclues par la France en matière de droits de mutation à titre gratuit (cf. annexe n° 3) ne permet l'application du deuxième alinéa de l'article 750 ter 2° tel qu'il a été inséré par l'article 23 de la loi de finances pour 1999.

Cela étant, un certain nombre de conventions permettent d'imposer en France les titres des sociétés dont l'actif est principalement composé d'immeubles situés sur le territoire français conformément aux dispositions du quatrième alinéa (anciennement dernier alinéa) de l'article 750 ter 2°. Ces conventions sont indiquées en annexe 3.

CHAPITRE TROISIEME ENTREE EN VIGUEUR

Compte tenu des termes de l'article 1er de la loi de finances pour 1999 et à défaut de précisions particulières, les dispositions des articles 19 et 23 de la loi de finances pour 1999 sont entrées en vigueur à compter du 1er janvier 1999.

Annoter : documentation de base 7 G 2141 et 7 G 2142

Le Directeur de la législation fiscale,
Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

•

ANNEXE I



ANNEXE II



ANNEXE III

Liste des conventions conclues par la France en matière d'impôts sur les successions

2

3

4



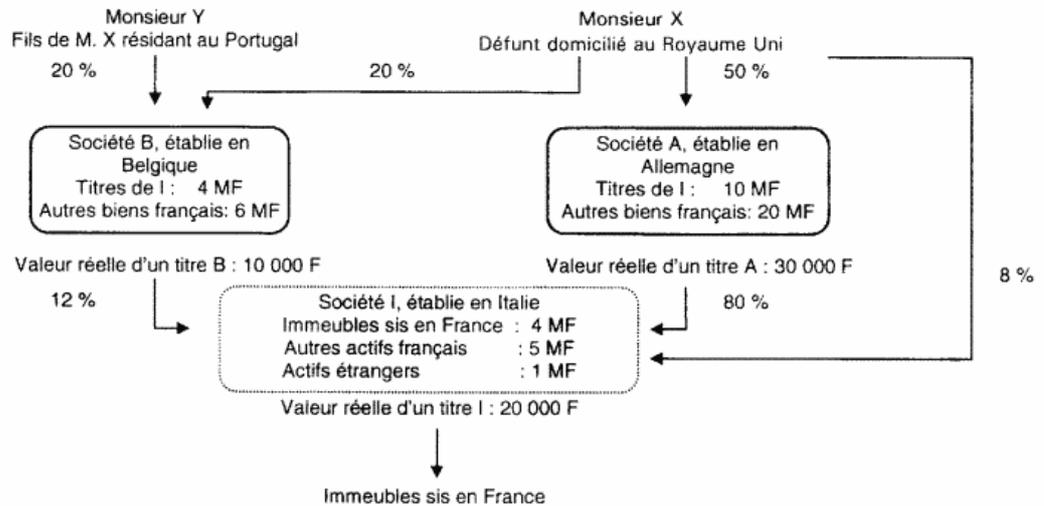
-
- 1 La France s'entend de la France métropolitaine et des départements d'outre-mer.
 - 2 Conventions prévoyant l'application de la règle du taux effectif (cf. chapitre I paragraphe C)
 - 3 Convention visant aussi les donations.
 - 4 Convention permettant l'imposition des titres de sociétés dont l'actif est principalement composé d'immeubles situés en France.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

ANNEXE I

Domicile fiscal Au sens de l'article 4 B		Donateur ou Défunt	
		FRANCE	ETRANGER
H é r i t i e r o u D o n a t a i r e o u L é g a t a i r e	FRANCE	<p>Patrimoine mondial taxable en France art. 750 ter 1°</p> <p>Tous les biens français ou étrangers du donateur ou du défunt sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit en France</p> <p>Imputation des droits éventuellement acquittés hors de France sur les biens étrangers</p>	<p>Part mondiale reçue taxable en France art. 750 ter 3°</p> <p>Tous les biens français ou étrangers reçus par l'héritier, le donataire ou le légataire domicilié en France pendant au moins six ans dans les dix dernières années sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit en France</p> <p>Imputation des droits éventuellement acquittés hors de France sur les biens étrangers</p>
	ETRANGER	<p>Patrimoine mondial taxable en France art. 750 ter 1°</p> <p>Tous les biens français ou étrangers du donateur ou du défunt sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit en France</p> <p>Imputation des droits éventuellement acquittés hors de France sur les biens étrangers</p>	<p>Patrimoine français taxable en France article 750 ter 2°</p> <p>Seuls les biens français sont taxables en France art. 750 ter 2°</p>

Exemple



Avant le 1er janvier 1999, les biens détenus par Monsieur X ne peuvent être assujettis aux droits de mutation par décès en France, dès lors que le défunt est domicilié hors de France et que les titres qu'il détenait au jour de son décès sont des biens étrangers, dès lors que les deux sociétés, qui ne sont pas des sociétés à prépondérance immobilière, ont leur siège social en Allemagne, en Belgique et en Italie.

Depuis le 1er janvier 1999, il convient de vérifier que les titres détenus par Monsieur X dans A, B et I peuvent être assujettis aux droits de mutation par décès au titre de la possession directe et indirecte d'un immeuble situé en France.

- Détermination de la participation de Monsieur X dans la société I par l'intermédiaire de son groupe familial et des sociétés interposées

$$\begin{array}{rcccccc}
 8\% & + & 40\% & + & 2,4\% & + & 2,4\% & = & 52,8\% \\
 \text{direct} & & (50\% \times 80\%) & & (20\% \times 12\%) & & (20\% \times 12\%) & & \\
 & & \text{Société A} & & \text{Société B} & & \text{Fils Y via société B} & &
 \end{array}$$

En conséquence, les titres des sociétés A, B et I détenus par Monsieur X entrent dans le champ d'application des droits de mutation par décès en application du deuxième alinéa de l'article 750 ter 2° du code général des impôts.

- Détermination de la valeur imposable pour chaque titre

a) Titres de la société I

Un titre de I est soumis aux droits de mutation par décès à hauteur la valeur des immeubles français dans l'actif brut total de la société I soit 8 000 F (20 000 X 40 %).

8 % des titres de I sont taxés à cette valeur (part détenue directement par M. X).

b) Titres de la société A

Les titres de la société I représentent 33,33 % de la valeur de l'actif brut total de A.

Pour déterminer la fraction de la valeur d'un titre de A imposable aux droits de mutation par décès il convient de faire application de la formule suivante :

$$\frac{\text{Valeur des titres de I dans l'actif brut A}}{\text{Valeur de l'actif brut total de A}} \times \text{\% représentatif de la valeur des immeubles dans l'actif brut de I}$$

soit : (10 / 30) X 40 % soit environ 13,33 %

Un titre A est soumis aux droits de mutation par décès dans la succession à hauteur de 3 999 F (30 000 X 13,33 %).

50 % des titres de A sont taxés à cette valeur.

c) Titres de la société B

Les titres de la société I représentent 40 % de la valeur de l'actif brut de B.

Pour déterminer la fraction de la valeur d'un titre de B imposable aux droits de mutation par décès , il convient de faire application de la formule suivante :

$$\frac{\text{Valeur des titres de I dans l'actif brut B}}{\text{Valeur de l'actif brut total de B}} \times \text{\% représentatif de la valeur des immeubles dans l'actif brut de I}$$

soit : (4 / 10) X 40 % soit 16 %

Un titre B est soumis aux droits de mutation par décès dans la succession à hauteur de 1 600 F (10 000 X 16 %).

20 % des titres de B sont taxés à cette valeur.

Au total, seront soumis aux droits de mutation par décès en France les titres détenus par Monsieur X dans les sociétés I, A et B dans les proportions suivantes :

- 8 % des titres de la société I, A et B d'une valeur de 8 000 F pour chaque titre ;
- 50 % des titres de la société A à une valeur de 3 999 F pour chaque titre ;
- 20 % des titres de la société B à une valeur de 1 000 F pour chaque titre.

ANNEXE III

Liste des conventions conclues par la France en matière d'impôts sur les successions

Algérie *	Koweït
Arabie Saoudite *	Liban *
Autriche * (1) (2)	Mali *
Bahreïn	Mauritanie *
Belgique *	Mayotte *
Bénin *	Monaco
Burkina Faso *	Niger *
Cameroun * (2)	Nouvelle-Calédonie (1) (2)
Centrafricaine (République) *	Oman
Congo (2)	Qatar
Côte d'Ivoire *	Royaume-Uni
Emirats Arabes Unis	Saint-Pierre-et-Miquelon (1) (2)
Espagne *	Sénégal *
Etats-Unis * (1)	Suède * (1) (2)
Finlande *	Suisse *
Gabon *	Togo *
Italie* (1) (2)	Tunisie *

* Conventions prévoyant l'application de la règle du taux effectif (cf. chapitre I paragraphe C)

(1) Convention visant aussi les donations.

(2) Convention permettant l'imposition des titres de sociétés dont l'actif est principalement composé d'immeubles situés en France.