

N° 211

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2008-2009

Annexe au procès-verbal de la séance du 11 février 2009

RAPPORT

FAIT

*au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation (1) sur le projet de loi, ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE, autorisant la ratification de la **convention** entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les **doubles impositions** en matière d'impôts sur les successions et sur les donations (ensemble un protocole),*

Par M. Adrien GOUTEYRON,

Sénateur

(1) Cette commission est composée de : M. Jean Arthuis, *président* ; M. Yann Gaillard, Mme Nicole Bricq, MM. Jean-Jacques Jégou, Thierry Foucaud, Aymeri de Montesquiou, Joël Bourdin, François Marc, Alain Lambert, *vice-présidents* ; MM. Philippe Adnot, Jean-Claude Frécon, Mme Fabienne Keller, MM. Michel Sergent, François Trucy, *secrétaires* ; M. Philippe Marini, *rapporteur général* ; Mme Michèle André, MM. Bernard Angels, Bertrand Auban, Denis Badré, Mme Marie-France Beaufils, MM. Claude Belot, Pierre Bernard-Reymond, Auguste Cazalet, Michel Charasse, Yvon Collin, Philippe Dallier, Serge Dassault, Jean-Pierre Demerliat, Éric Doligé, André Ferrand, Jean-Pierre Fourcade, Christian Gaudin, Adrien Gouteyron, Charles Guené, Claude Haut, Edmond Hervé, Pierre Jarlier, Yves Krattinger, Gérard Longuet, Roland du Luart, Jean-Pierre Masseret, Marc Massion, Gérard Miquel, Albéric de Montgolfier, Henri de Raincourt, François Rebsamen, Jean-Marc Todeschini, Bernard Vera.

Voir le(s) numéro(s) :

Assemblée nationale (13^{ème} législ.) : 153, 492 et T.A. 70

Sénat : 144 (2007-2008)

SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
EXPOSÉ GÉNÉRAL	5
I. DES NÉGOCIATIONS À L’INITIATIVE DE L’ALLEMAGNE	7
1. <i>Le droit français en vigueur tend à éliminer les doubles impositions...</i>	7
2. <i>...mais une évolution est nécessaire du côté de l’Allemagne</i>	7
II. UN NOUVEAU LIEN CONVENTIONNEL CONFORME AUX RELATIONS PRIVILÉGIÉES ENTRE LES DEUX ETATS	9
A. DES RELATIONS PRIVILÉGIÉES	9
1. <i>Des relations politiques permanentes</i>	9
2. <i>Des relations économiques fructueuses bien que fragilisées par la crise économique</i>	10
3. <i>Une coopération culturelle, scientifique et technique développée</i>	11
B. LES PRINCIPALES DISPOSITIONS DE LA CONVENTION	12
1. <i>Champ d’application de la Convention</i>	12
2. <i>Détermination des lieux d’imposition</i>	13
a) <i>Lieu d’imposition des biens immobiliers</i>	13
b) <i>Lieu d’imposition des biens mobiliers appartenant à un établissement stable</i>	13
c) <i>Lieu d’imposition des aéronefs et navires</i>	13
d) <i>Lieu d’imposition des biens mobiliers corporels</i>	14
e) <i>Clause générale</i>	14
f) <i>Déduction de dettes</i>	14
3. <i>Modalités de suppression des doubles impositions par les deux Etats</i>	14
4. <i>Modalités de mise en œuvre de la Convention</i>	15
a) <i>Clause de non discrimination</i>	15
b) <i>Procédures de recours</i>	15
c) <i>Échange de renseignements</i>	15
EXAMEN EN COMMISSION	17

EXPOSÉ GÉNÉRAL

Après son adoption en première lecture par l'Assemblée nationale, le 18 décembre 2007, le Sénat est saisi du projet de loi n° 144 (2007-2008) autorisant la ratification de la convention entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'**éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions et sur les donations** (la « Convention »). Cette dernière, accompagnée d'un protocole¹, a été signée à Paris le 12 octobre 2006.

La signature de la Convention par les deux pays permettra d'éliminer la double imposition dans toutes les situations de successions-donations franco-allemandes.

En effet, **aucune convention sur les successions et les donations n'existe actuellement entre la France et l'Allemagne.**

Or, si une réforme des droits de mutation à titre gratuit intervenue en 1998 en France a éliminé les risques de double imposition pour les résidents fiscaux en France, en revanche, en l'absence de convention entre les deux pays, des résidents en Allemagne, bénéficiaires de donations ou successions de source française, peuvent supporter une double imposition.

La Convention vise donc à mettre définitivement un terme aux doubles impositions en cas de succession ou donation franco-allemande, au bénéfice des résidents fiscaux en Allemagne, y compris de l'importante communauté de Français installés en Allemagne.

¹ *Protocole relatif à la Convention entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions et sur les donations.*

I. DES NÉGOCIATIONS À L'INITIATIVE DE L'ALLEMAGNE

1. Le droit français en vigueur tend à éliminer les doubles impositions...

Depuis 1959, une convention fiscale modifiée¹ lie les deux pays en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune. Cependant, les impôts sur les successions et les donations n'étaient pas inclus dans son champ d'application.

Les négociations entre la France et l'Allemagne en vue de conclure une convention en ces domaines sont anciennes. Elles ont conduit à un premier accord en 1995, qui est devenu inadapté, en 1998, lors de la réforme du champ territorial des droits de mutation à titre gratuit.

En effet, jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 1999², le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit était, en France, déterminé par le seul domicile fiscal du défunt ou du donateur. Domiciliés en France, les biens transmis par ce dernier étaient passibles de l'impôt. En revanche, domiciliés fiscalement hors de France, ses biens transmis étaient exonérés de tous droits. La réforme³ a donc eu pour objet de dissuader les personnes de délocaliser leur patrimoine pour échapper à toute imposition.

En outre, depuis la loi de finances pour 1999 précitée, le mécanisme d'imputation de l'impôt étranger sur les droits exigibles en France, prévu par l'article 784 A du code général des impôts, est de nature à éliminer les doubles impositions.

En conséquence, la conclusion d'une convention fiscale ne s'imposait pas à la partie française. En revanche, celle-ci conservait tout son sens pour la partie allemande car la législation allemande n'élimine pas parfaitement les doubles impositions.

2. ...mais une évolution est nécessaire du côté de l'Allemagne

Les négociations ont été reprises en 2003, à l'initiative de l'Allemagne. Elles ont conduit au paraphe d'un nouveau projet, le 6 janvier 2005. Cet accord a cependant été remis en cause par la partie allemande invoquant que les dispositions du texte n'assuraient pas une protection suffisante des données transmises par l'Allemagne à la France.

¹ *Convention fiscale avec l'Allemagne signée à Paris le 21 juillet 1959, approuvée par la loi n° 61-713 du 7 juillet 1961 et modifiée par avenants les 9 juin 1969, 28 septembre 1989 et 20 décembre 2001.*

² *Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 de finances pour 1999.*

³ *Article 750 ter du code général des impôts.*

Néanmoins, ce projet a été maintenu en l'état, en raison de la parfaite protection des données personnelles assurée par la loi informatique et libertés¹ du 6 janvier 1978, modifiée par la loi du 6 août 2004². En outre, il était nécessaire pour la France et l'Allemagne de conclure des textes qui revêtent une certaine exemplarité en matière d'assistance administrative.

Aux termes de l'article 19, la Convention entrera en vigueur le premier jour suivant l'échange des instruments de ratification.

¹ Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.

² Loi n°2004-801 du 6 août 2004 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements à caractère personnel.

II. UN NOUVEAU LIEN CONVENTIONNEL CONFORME AUX RELATIONS PRIVILÉGIÉES ENTRE LES DEUX ETATS

A. DES RELATIONS PRIVILÉGIÉES

1. Des relations politiques permanentes

Après la seconde guerre mondiale, le développement des relations franco-allemandes trouve son origine dans le **Traité de Rome**, signé le **25 mars 1957**, qui symbolise la réconciliation et la coopération franco-allemandes, comme condition et moteur de la construction européenne.

Puis, le **Traité de l'Elysée**, signé le **22 janvier 1963** par le Chancelier Adenauer et le Général de Gaulle, symbolisera les relations nouées entre la France et l'Allemagne. Les dispositions de ce traité ont été par la suite précisées et prolongées par la mise en place de nouvelles structures de concertation, tels le Conseil franco-allemand de défense et de sécurité (CFADS), créé parallèlement à la Brigade franco-allemande en 1988-1989 (elle-même subordonnée en 1993 à l'Eurocorps), le Conseil économique et financier franco-allemand (CEFFA) et le Conseil franco-allemand de l'environnement (CFAE).

Le traité a permis d'assurer des relations permanentes et intenses entre les deux pays. Il a servi de catalyseur aux initiatives franco-allemandes, qui ont été à l'origine de chaque grande avancée de la construction européenne : l'Acte unique européen, le Traité de Maastricht, l'Euro, l'espace Schengen, la construction d'une politique européenne de sécurité et de défense.

La célébration du 40^{ème} anniversaire du Traité de l'Elysée, le 22 janvier 2003, a non seulement été marquée par des évènements symboliques, tels que la tenue du premier conseil des ministres franco-allemands, mais a permis de donner un nouvel élan à la coopération franco-allemande. Les orientations qui y ont été définies ont conduit à la tenue des sommets franco-allemands bimestriels, prévus par le Traité de l'Elysée sous la forme de conseils de ministres franco-allemands¹ réguliers.

Des sommets informels² en format « Blaesheim », réunissant le Président de la République et le Chancelier fédéral accompagnés de leurs ministres des affaires étrangères, ont été institués le 31 janvier 2001, après le

¹ *Le Conseil des Ministres franco-allemand (CMFA) est un symbole fort de la coopération entre les deux pays et un outil utile pour le rapprochement des processus de décision des deux gouvernements. Depuis leur institution en janvier 2003, sept conseils des ministres conjoints ont été tenus et ont permis des convergences concrètes sur les dossiers européens et dans le domaine l'adoption de mesures communes touchant de près la vie des citoyens.*

² *Vingt-neuf Sommets en format « Blaesheim » ont eu lieu depuis leur mise en place par le Président Chirac et le Chancelier Schröder, dont huit avec Mme Merkel.*

Conseil européen de Nice. Ils constituent un lieu privilégié pour débattre, toutes les six à huit semaines environ, des questions européennes et pour harmoniser les positions des deux pays, tout en renforçant les liens personnels entre dirigeants.

Dans chacun des deux pays, un secrétaire général pour la coopération franco-allemande (SGFA) a été désigné afin de coordonner la préparation et le suivi des décisions des instances politiques de concertation ainsi que le rapprochement des deux pays dans les instances européennes. Ces fonctions sont exercées aujourd'hui respectivement par M. Günter Gloser, ministre allemand délégué aux affaires européennes, et par M. Bruno Le Maire, secrétaire d'Etat aux affaires européennes, pour la France.

2. Des relations économiques fructueuses bien que fragilisées par la crise économique

L'Allemagne est le premier partenaire commercial de la France. Le volume des échanges commerciaux entre les deux pays a atteint 159 milliards d'euros en 2007 dont 94 milliards d'euros pour les importations françaises et 65 milliards d'euros pour les exportations vers l'Allemagne¹.

Les bonnes performances des exportations françaises vers l'Allemagne en 2006 y avaient renforcé les positions commerciales françaises et avaient permis un rééquilibrage des échanges bilatéraux franco-allemands.

Cependant, au premier semestre 2008, les échanges franco-allemands n'avaient atteint que 70,6 milliards d'euros. Le déficit commercial bilatéral s'est creusé. **Les exportations françaises vers l'Allemagne se sont à nouveau contractées.** La France a alors perdu pour la première fois son rang de premier fournisseur de l'Allemagne au profit des Pays-Bas. La part de marché de la France dans les importations allemandes, de l'ordre de 8 %, recule progressivement au profit des pays émergents. Ainsi, la part de marché de la Chine en Allemagne est passée entre 1996 et 2007 de 2,4 % à 7,1 %.

En dépit des divergences de vue qu'ont pu connaître récemment les relations franco-allemandes sur les modalités de sortie de crise, la coordination politique et économique constitue aujourd'hui un enjeu majeur face à la crise économique et financière et le risque de protectionnisme qu'elle induit.

Ainsi des points de convergence entre positions française et allemande demeurent en matière de régulation des « hedge funds », des paradis fiscaux, d'établissements des règles comptables prudentielles et de renforcement des pouvoirs du FMI.

¹ Office fédéral des statistiques.

3. Une coopération culturelle, scientifique et technique développée

Depuis plus de quarante-six ans, la France et l'Allemagne entretiennent des relations culturelles denses. Les initiatives communes ont connu une croissance exponentielle depuis 1945.

Plus qu'une alliance politique ou un partenariat économique, la relation franco-allemande a été depuis le Traité de l'Élysée placée sous le sceau du symbole de la réconciliation et de la coopération.

L'accord de principe récemment conclu sur l'installation d'un bataillon allemand en France témoigne de cet esprit.

Cette initiative est l'aboutissement d'une coopération renforcée menée dans de nombreux domaines depuis les années 1960. L'Office franco-allemand pour la jeunesse (OFAJ), créé en 1963, promeut des activités et des échanges dans tous les domaines touchant la jeunesse. Chaque année, ce sont près de 150.000 jeunes qui participent à ses programmes. L'OFAJ propose également des échanges trilatéraux, en particulier avec les pays d'Europe centrale et orientale et les pays de l'Europe du Sud-Est, afin de renforcer la coopération européenne.

L'université franco-allemande (UFA), créée en septembre 1997, est constituée par un réseau d'établissements d'enseignement supérieur français et allemands qui proposent des cursus intégrés du premier au troisième cycle débouchant sur des diplômes binationaux. Près de 4.500 étudiants sont inscrits, dans un cursus intégré financé par l'UFA. Chaque année, un forum permet aux étudiants et jeunes diplômés de rencontrer des entreprises et institutions françaises et allemandes.

Le réseau scolaire français en Allemagne est également important, avec quinze établissements (lycées, collèges, écoles maternelles et primaires) du réseau de l'AEFE, outre les lycées franco-allemands de Buc en France, Fribourg et Sarrebrück en Allemagne.

S'agissant des médias, la chaîne de télévision culturelle franco-allemande ARTE (Association relative à la télévision européenne) est une chaîne de service public à vocation européenne, créée à la fin des années 1980. Elle diffuse chaque soir, depuis 2001, un journal franco-allemand.

La coopération franco-allemande est également très importante dans le domaine scientifique avec la collaboration de nombreux centres de recherche, comme dans le cas du Centre de recherche franco-allemand en sciences sociales Marc Bloch de Berlin et de la Mission historique française de Göttingen.

Enfin, des partenariats très actifs existent entre les collectivités territoriales, associations, écoles, etc., des deux États. Les jumelages au niveau des villes et communes, initiés en 1950, sont estimés actuellement à 2.200 environ.

B. LES PRINCIPALES DISPOSITIONS DE LA CONVENTION

Conforme aux principes posés dans le modèle de convention fiscale sur les successions et les donations de l'OCDE, la Convention comporte, en outre, des clauses particulières pour tenir compte de la spécificité des législations des deux Etats.

1. Champ d'application de la Convention

Les quatre premiers articles déterminent le champ d'application de la Convention.

L'article 1 précise que la Convention s'applique aux successions de personnes domiciliées dans l'un des deux ou les deux Etats contractants au moment de leur décès et aux donations effectuées par des personnes domiciliées au moment de la donation dans l'un des deux ou les deux Etats contractants. Le nombre de successions ou de donations susceptibles d'être concernées par la convention n'est pas connu précisément.

Selon les informations communiquées par le ministère des affaires étrangères et européennes, au moment de l'examen du texte par le Conseil d'Etat, le nombre de ressortissants français en Allemagne était de 108.821 en 2006, celui de ressortissants allemands en France étant d'environ 100.000. Le nombre de décès annuels de ressortissants allemands en France est quant à lui compris entre 300 et 500.

Si l'impact de la Convention semble modeste en termes strictement budgétaires, ses conséquences macro-économiques sont importantes. En effet, **la Convention évitera, dès son entrée en vigueur, toute double imposition en matière de transmission à titre gratuit des biens entre résidents des deux états. La mobilité et les échanges entre la France et l'Allemagne en seront favorisés.**

L'article 2 définit les impôts visés, à savoir les impôts sur les successions et sur les donations en ce qui concerne l'Allemagne, et les droits de mutation à titre gratuit, s'agissant de la France.

L'article 3 définit, quant à lui, les termes nécessaires à l'interprétation de la Convention.

Puis, **l'article 4** définit la notion de domicile fiscal, conformément au modèle de l'OCDE et y ajoute, en outre, quelques éléments.

Ainsi, le paragraphe 3 de l'article prévoit que toute personne possédant la nationalité d'un Etat qui, au moment de la transmission des biens, était domiciliée dans les deux Etats, est considérée résidente de l'Etat dont elle possède la nationalité, si elle a été domiciliée dans l'autre Etat moins de cinq ans, au cours de la période de sept ans précédant immédiatement le décès ou la donation.

Par ailleurs, l'article 2 du Protocole à la Convention introduit un droit de suite en faveur de l'Allemagne. En vertu de cette disposition, toute personne qui possédait la nationalité allemande et séjournait hors d'Allemagne depuis cinq ans au plus, au moment du décès ou de la donation, est considérée comme domiciliée en Allemagne.

2. Détermination des lieux d'imposition

La Convention précise les différents lieux d'imposition en fonction des catégories de biens.

a) Lieu d'imposition des biens immobiliers

L'article 5 détermine le lieu d'imposition des biens immobiliers selon le critère de situation. Les biens immobiliers sont imposés dans l'Etat où ils se situent.

Dans le cadre de cet article, la France a obtenu :

- l'assimilation des cessions de parts possédées par le défunt ou le donateur dans des sociétés à prépondérance immobilière à des cessions d'immeubles. Est entendue comme étant une société à prépondérance immobilière, toute société dont l'actif est composé à plus de 50 % d'immeubles non affectés à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou indépendante ;

- lorsque des immeubles sont possédés par le défunt ou le donateur dans des sociétés appartenant à des groupements familiaux, la valeur des parts transmises est considérée comme un immeuble pour la fraction que représentent ces immeubles dans l'actif total de la société. Il s'agit d'une mise en conformité de la convention avec une évolution de notre législation fiscale introduite par la loi de finances pour 1998.

b) Lieu d'imposition des biens mobiliers appartenant à un établissement stable

L'article 6 de la Convention prévoit que l'imposition des revenus de biens mobiliers appartenant à un établissement stable, partie à une succession ou donation, a lieu dans l'Etat de situation de cet établissement. Cette disposition est conforme au modèle de convention de l'OCDE.

c) Lieu d'imposition des aéronefs et navires

L'article 7 est particulier car le modèle de convention de l'OCDE ne contient pas de dispositions similaires. Il prévoit que les navires et aéronefs qui font partie d'une succession ou d'une donation sont imposables dans l'Etat où l'entreprise a son siège de direction effective.

d) Lieu d'imposition des biens mobiliers corporels

L'article 8 prévoit que l'imposition des biens mobiliers corporels a lieu dans l'Etat de situation des biens.

Cette dérogation au principe de taxation à la résidence des biens meubles est pondérée par le point 4 du Protocole qui précise que le numéraire, les créances de toute nature, les actions et parts de sociétés ne sont pas considérées comme des biens mobiliers corporels. Par ailleurs, seuls les biens meubles corporels situés de manière intentionnelle sur le territoire de l'un des deux Etats peuvent y être imposés. Dans le cas contraire, l'article 9 de la Convention s'applique et pose le principe d'imposition à la résidence des biens.

e) Clause générale

L'article 9 de la Convention prévoit, en effet, une clause générale d'imposition dans l'Etat du lieu de la résidence pour tous les biens qui ne sont pas mentionnés aux articles 5, 6, 7 ou 8.

f) Déduction de dettes

Quant à l'assiette de l'imposition, **l'article 10** prévoit que s'agissant des biens mentionnés aux articles 5, 6, 7 ou 8, les dettes peuvent, sous certaines conditions, être déduites de la valeur de ces biens.

3. Modalités de suppression des doubles impositions par les deux Etats

Le dispositif retenu à **l'article 11** consiste à éliminer la double imposition par voie de **crédit d'impôt** égal à l'impôt étranger dans la limite de l'impôt français.

La France a obtenu la possibilité d'appliquer la territorialité des droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 750 *ter* du code général des impôts. Cette disposition rend possible l'imposition en France, non seulement des transmissions à titre gratuit des biens, mais aussi des réceptions de ces biens entre les mains du donataire ou du légataire lorsqu'ils proviennent d'Allemagne.

La méthode d'élimination des doubles impositions retenue par l'Allemagne est identique à la méthode française.

L'Allemagne a souhaité qu'une disposition soit ajoutée en fin d'article afin de préciser que, s'agissant de la transmission des parts détenues dans des sociétés possédées par des groupements familiaux, (cf. supra article 5 de la Convention), l'Allemagne ne déduisait l'impôt français qu'à proportion de l'impôt calculé en Allemagne. Conformément au Protocole, cette stipulation cessera de s'appliquer si la législation allemande venait à requalifier la transmission de ces parts en cessions d'immeubles.

4. Modalités de mise en œuvre de la Convention

La Convention prévoit également des règles de non-discrimination, de résolution des divergences et d'échange de renseignements pour une meilleure mise en œuvre de ses dispositions tout en tenant compte de la spécificité des législations des deux Etats. Ces principales clauses concernent les points suivants :

a) Clause de non discrimination

L'article 12 précise que les règles relatives à la non discrimination en matière d'impôts sur les successions et sur les donations sont celles de l'article 21 de la convention du 21 juillet 1959 précitée, en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Le second paragraphe de l'article 12 fixe les modalités d'application du principe de non discrimination. Il a pour objet de limiter la portée de la jurisprudence issue de la décision de la Cour de cassation en date du 21 décembre 1990 « S.A. Royal ». Cet arrêt assimile les notions de résidence et de nationalités des sociétés.

b) Procédures de recours

L'article 13 traite de la **procédure amiable**. Il est conforme à l'article correspondant du modèle de convention de l'OCDE. Indépendamment des recours prévus par le droit interne, toute personne peut saisir l'autorité compétente de l'un ou l'autre Etat contractant dans un délai de trois ans à compter de la notification qui révèle une imposition non conforme à la convention.

L'article 14 prévoit expressément la possibilité de réunir une **commission d'arbitrage** si les autorités compétentes n'ont pas réussi à résoudre une procédure amiable dans le délai de 24 mois qui suit la réception de la demande d'ouverture de ladite procédure par le ou les contribuables concernés.

c) Échange de renseignements

L'article 15 est conforme aux dispositions de l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE en matière de revenus. Il est cependant restreint par le point 7 du Protocole à la demande de l'Allemagne. En effet, afin de se mettre en conformité avec la législation interne allemande en matière de communication des données personnelles, l'article 15 prévoit des limitations, s'agissant de l'utilisation des données obtenues dans le cadre de l'assistance administrative et des services autorisés à les utiliser.

EXAMEN EN COMMISSION

Au cours de sa réunion du mercredi 11 février 2008, réunie sous la présidence de **M. Jean Arthuis, président**, la commission a procédé à l'examen du rapport de **M. Adrien Gouteyron** sur le **projet de loi n° 144 (2007-2008)** autorisant la ratification de la convention entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'**éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions et sur les donations (ensemble un protocole)**.

Après un bref débat, à l'issue de la présentation du rapporteur, **la commission a décidé de proposer au Sénat d'adopter ce projet de loi, qui fera l'objet d'une procédure d'examen simplifiée en séance publique.**