

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-FIN-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

INT - Convention fiscale entre la France et la Finlande en matière de droits de mutation par décès

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale

Conventions bilatérales

Titre 41 : Finlande

Chapitre 2 : Convention fiscale entre la France et la Finlande en matière de droits de mutation par décès

Sommaire :

I. Le régime de droit commun

II. Régime institué par la convention

A. Champ d'application et définitions

1. Impôts visés par la convention
2. Successions auxquelles s'applique la convention
3. Successions des agents diplomatiques et consulaires
4. Portée territoriale de la convention
5. Définition de l'établissement stable

B. Répartition de l'actif successoral

1. Immeubles et droits immobiliers
2. Biens meubles corporels (y compris les meubles meublants) et biens assimilés non investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou autre
3. Biens mobiliers investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale
4. Biens meubles corporels ou incorporels rattachés à des installations, permanentes et affectés à l'exercice d'une profession libérale
5. Autres biens

C. Répartition du passif

1. Dettes afférentes à une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale (article 8-1)
2. Dettes garanties soit par des immeubles ou des droits immobiliers, soit par des bateaux ou aéronefs, soit par des biens affectés à une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale ou à l'exercice d'une profession libérale (article 8-2)
3. Autres dettes (article 8-3)

D. Progressivité de l'impôt

E. Dispositions diverses

1. Assistance administrative

- 2. Clause d'égalité de traitement des ressortissants des deux États au regard de l'impôt
- 3. Collectivités publiques - Organismes à but désintéressé (clause de traitement réciproque)

1

Une convention tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière de droits de mutation par décès a été signée le 25 août 1958 entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République de Finlande.

L'[ordonnance n° 58-1320 du 23 décembre](#) (JO du 26 décembre 1958 page 11839) a autorisé l'approbation de cette convention du côté français qui a été publiée par le [décret n° 59-1002](#) et promulguée le 22 août 1959 (JO du 27 août 1959 page 8499).

Cette convention fait référence à la convention du 25 août 1958 entre la Finlande et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune. Cette dernière a été abrogée par la convention tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Helsinki le 11 septembre 1970 entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République de Finlande.

Toutefois, les stipulations de la convention de 1958 en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune demeurent en vigueur, dans la mesure où il y est fait référence pour l'application de la convention du 25 août 1958 tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès.

Les stipulations concernées sont :

- le deuxième et le troisième paragraphe de l'article 2 ;
- les articles 21, 22, 23, 24 et 25 ;
- l'échange de lettres annexé à la convention.

Cette convention est entrée en vigueur le 2 juin 1959.

Son article 13 prévoit que les stipulations qu'elle comporte s'appliquent pour la première fois aux successions de personnes dont le décès interviendra postérieurement au 2 juin 1959.

I. Le régime de droit commun

10

En matière de droits de succession, et en vertu de son droit interne, la France peut imposer les éléments suivants (art. [750 ter](#) du CGI):

- lorsque le défunt a son domicile fiscal en France : tous les biens meubles et immeubles, qu'ils soient situés en France ou hors de France, quelle que soit la résidence fiscale de l'héritier.

- lorsque le défunt a son domicile fiscal hors de France : tous les biens meubles et immeubles situés en France, possédés directement ou indirectement.

- lorsqu'un héritier a été domicilié en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au titre de laquelle il reçoit les biens : l'ensemble des biens meubles et immeubles situés en France et à l'étranger reçus.

II. Régime institué par la convention

20

La convention du 25 août 1958 tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir les évasions fiscales en matière de droits de mutation par décès modifie ces règles en faveur des successions de personnes ayant leur domicile fiscal en France ou en Finlande, quelle que soit, d'ailleurs, leur nationalité.

30

La suppression des doubles impositions est réglée par les articles 3 à 8 de la convention dont les stipulations ont pour objet de répartir les biens héréditaires en deux masses imposables, l'une en France l'autre en Finlande.

A. Champ d'application et définitions

1. Impôts visés par la convention

40

Entrent dans le champ d'application de la convention :

- en ce qui concerne la Finlande : l'impôt sur les successions perçu par l'État, l'impôt communal sur les successions et le droit des pauvres ;

- en ce qui concerne la France : l'impôt sur les successions.

Cette énumération n'est d'ailleurs pas limitative et la convention est appelée à s'appliquer à tous autres, impôts, taxe ou surtaxe analogue qui pourront être établis postérieurement à la signature de la convention dans l'un ou l'autre État (cf. convention. art. 1er, 2 et 3).

2. Successions auxquelles s'applique la convention

50

Les dispositions de la convention franco-finlandaise s'appliquent aux successions des personnes ayant leur dernier domicile fiscal en France ou en Finlande, quelle que soit leur nationalité.

60

L'article 2-c de la convention précise que la définition du domicile fiscal, désignant le lieu de la résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation, tel que défini au paragraphe 3 de l'article 2 de la convention conclue entre les deux États et tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, est applicable en ce qui concerne les impôts sur les successions.

3. Successions des agents diplomatiques et consulaires

70

La convention ne porte aucune atteinte aux exemptions fiscales accordées ou qui pourront être accordées à l'avenir, en vertu des règles générales du droit des gens, aux agents diplomatiques et consulaires. Dans la mesure où, en raison des dites, exemptions fiscales, les droits de succession ne seront pas perçus dans l'État où les agents susvisés exercent fonctions, il appartient, le cas échéant, à l'État qui les a nommés de percevoir ces droits (cf. art. 11 de la convention).

4. Portée territoriale de la convention

80

D'après l'article 2, a) de la convention, le terme « France » employé dans un sens géographique ne comprend que la France métropolitaine et les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) à l'exclusion de l'Algérie et des autres territoires dépendant de l'Union française,

Au b) du même article le terme « Finlande » employé dans le même sens désigne la République de Finlande.

5. Définition de l'établissement stable

90

La définition de l'établissement stable qui est donnée pour l'application de la convention conclue entre les deux États et tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, doit également être retenue pour la détermination de l'actif successoral taxable (cf. art. 2-d).

B. Répartition de l'actif successoral

100

Les articles 3 à 7 de la convention précisent dans quelles conditions les biens dépendant de successions ouvertes en France et en Finlande sont, pour l'application de l'impôt successoral, rattachés à l'un ou l'autre État.

1. Immeubles et droits immobiliers

110

D'après l'article 3, les immeubles et droits immobiliers faisant partie de la succession d'une personne ayant eu son dernier domicile en France ou en Finlande ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'État où ils sont situés ; le cheptel mort ou vif servant à une exploitation agricole ou forestière n'est imposable que dans l'État où l'exploitation est située.

Sont considérés comme biens immobiliers les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers, à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier.

120

Le dernier alinéa du même article précise que la question de savoir, si un bien ou un droit a le caractère immobilier sera résolue d'après la législation de l'État dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé.

Ces stipulations ne font que consacrer les règles actuelles de l'exigibilité des droits de mutation par décès sur les biens dont il s'agit.

2. Biens meubles corporels (y compris les meubles meublants) et biens assimilés non investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou autre

130

A l'exception des bateaux, des aéronefs, des biens investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale et de ceux qui, étant rattachés à des installations permanentes, sont affectés à l'exercice d'une profession libérale, les biens meubles corporels, y compris les meubles meublants, le linge et les objets ménagers ainsi que les objets et collections d'art, sont soumis à l'impôt au lieu où ils se trouvent effectivement à la date du décès (cf. art. 6, alinéa 1er).

Les bateaux et aéronefs sont imposables dans l'État où ils ont été immatriculés (art. 6, alinéa 2).

3. Biens mobiliers investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale

140

Aux termes de l'article 4 de la convention, les biens meubles corporels ou incorporels laissés par un défunt ayant eu son dernier domicile dans l'un des deux États contractants et investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale, sont soumis à l'impôt sur les successions dans les conditions suivantes :

- si l'entreprise ne possède un établissement stable que dans un des États, les biens ne peuvent être imposés que dans cet État ; il en est ainsi même si l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre État sans y avoir un établissement stable ;

- si l'entreprise a un établissement stable dans chacun des deux États, les biens ne peuvent être soumis à l'impôt dans un État que dans la mesure où ils sont affectés à l'établissement stable situé dans cet État.

150

Sont toutefois exclus des stipulations de cet article, les investissements effectués par le défunt dans des sociétés à base de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés coopératives, sociétés civiles soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux) ou sous forme de commandite dans les sociétés en commandite simple.

Doivent être considérés comme investis dans une entreprise située dans l'un ou l'autre des deux États les biens mobiliers qui sont affectés à son exploitation normale. Sont également considérés comme investies les parts détenues dans une entreprise constituée sous la forme de société autre que celles énumérées à l'alinéa précédent.

4. Biens meubles corporels ou incorporels rattachés à des installations, permanentes et affectés à l'exercice d'une profession libérale

160

Les biens meubles corporels ou incorporels rattachés à des installations permanentes et affectés à l'exercice d'une profession libérale dans l'un des deux États ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'État où se trouvent ces installations (cf. art. 5).

5. Autres biens

170

Aux termes de l'article 7, les biens de la succession auxquels les articles 3 à 6 ne sont pas applicables, ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'État où le défunt avait son dernier domicile.

Il résulte, en particulier, de cette disposition, que les créances dont le débiteur est domicilié en France qui ne dépendent pas d'un établissement stable français possédé par le défunt ainsi que, d'une manière générale, les valeurs mobilières françaises ne peuvent plus être imposées en France, mais seulement en Finlande, lorsque ce défunt y était domicilié au moment de sa mort.

C. Répartition du passif

180

L'article 8 de la convention règle le mode d'imputation des dettes grevant les successions des personnes domiciliées en France ou en Finlande.

Cet article se borne à désigner les biens sur lesquels les dettes doivent, en principe être imputées. Il ne porte donc aucune atteinte aux règles prévues par la législation en vigueur au sujet des justifications que doivent produire les ayants droit pour obtenir la déduction.

1. Dettes afférentes à une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale (article 8-1)

190

Les dettes de cette nature sont imputables sur les biens affectés à l'entreprise. Si celle-ci possède un établissement stable dans chacun des deux pays, les dettes sont imputables sur les biens affectés à l'établissement stable dont elles dépendent.

La question de savoir si une dette se rattache à un établissement stable doit être résolue d'après les circonstances particulières de chaque espèce. Dépend notamment d'un établissement stable déterminé la dette qui a été contractée à l'occasion et dans l'intérêt de l'exploitation normale de cet établissement, qui figure à son bilan et dont les intérêts sont à sa charge.

2. Dettes garanties soit par des immeubles ou des droits immobiliers, soit par des bateaux ou aéronefs, soit par des biens affectés à une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale ou à l'exercice d'une profession libérale (article 8-2)

200

Les dettes visées sous cette désignation correspondent à des créances qui jouissent d'une garantie réelle portant soit sur des immeubles ou des droits immobiliers (affectation hypothécaire), soit sur des bateaux ou aéronefs (hypothèque maritime, fluviale et sur aéronef), soit sur des biens affectés à une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale (nantissement de fonds de commerce, par exemple), soit sur des biens affectés à l'exercice d'une profession libérale (gage, par exemple).

Ces dettes sont imputables sur les biens affectés à la garantie correspondante. Si la garantie porte à la fois sur des biens situés dans les deux États, l'imputation se fait sur les biens situés dans chacun d'eux proportionnellement à leur valeur taxable.

Toutefois, les dettes de cette nature qui sont afférentes à une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale sont assujetties par priorité à la règle d'imputation édictée, à l'article 8, § 1.

3. Autres dettes (article 8-3)

210

Quant aux dettes qui n'entrent pas dans les catégories visées aux paragraphes n° 190 et 200, elles sont imputables sur les biens régis par l'article 7 de la convention, c'est-à-dire sur les biens incorporels taxables en principe au domicile du défunt.

Les paragraphes 1 à 3 de l'article 8 règlent le mode d'imputation normal des dettes. Mais il peut arriver que ce mode d'imputation laisse subsister un solde non couvert, si les biens sur lesquels porte la déduction n'ont pas une valeur suffisante.

220

Dans cette hypothèse, le solde doit, d'après le paragraphe 4 dudit article 8, être imputé lui-même de la manière suivante :

- si les biens affectés à une entreprise commerciale, industrielle ou autre ne suffisent pas à couvrir les dettes afférentes à l'entreprise, le surplus est déduit, le cas échéant; des biens affectés à la garantie de la dette ;
- si l'imputation normale des dettes, telle qu'elle est prévue aux paragraphes 190 à 210, premier alinéa, laisse subsister un solde non couvert, ce solde est déduit des autres biens taxés dans le même État ;
- s'il ne reste pas d'autres biens soumis à l'impôt dans cet État ou en cas d'insuffisance de ceux-ci, le solde non couvert est imputé sur les biens imposables dans l'autre État.

D. Progressivité de l'impôt

230

L'article 9 de la convention stipule que chaque État conserve le droit de calculer l'impôt sur les biens héréditaires qui sont réservés à son imposition exclusive, d'après le taux moyen qui serait applicable s'il était tenu compte de l'ensemble des biens qui seraient imposables d'après sa législation interne.

Cette faculté permet de faire état, pour le calcul de l'impôt, d'un taux moyen déterminé en fonction, sinon de l'intégralité de la succession, du moins de la valeur de l'actif net héréditaire et des parts nettes qui seraient imposables dans chaque État contractant s'il était fait abstraction de la convention.

240

En ce qui concerne plus spécialement la France, il convient donc de retenir d'une manière générale, pour dégager ce taux, les biens corporels ou incorporels matériellement ou juridiquement situés en territoire français et, en outre, dans le cas de la succession d'une personne domiciliée en France ou d'une succession régie par la loi française, les valeurs mobilières étrangères qui en dépendent.

250

Mais il n'y a pas lieu de prendre en considération la valeur des immeubles, fonds de commerce et meubles corporels situés ou immatriculés à l'étranger qui échappent à l'impôt français, indépendamment des stipulations de la convention, par la seule application des règles du droit commun.

Le calcul du taux moyen étant ainsi effectué, l'impôt est assis conformément aux stipulations de la convention, c'est-à-dire en faisant abstraction des biens dont l'imposition est réservée à la Finlande.

Remarque : Sous le régime institué par la [loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959](#) portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux (B. A.1960-1-8049), rendu applicable dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) par la [loi n° 60-1368 du 21 décembre 1960](#) (B. A. 1961-1-8240) les stipulations de ce paragraphe n'intéressent plus que les successions en ligne directe et entre époux, seules passibles désormais du droit de mutation suivant un tarif progressif.

E. Dispositions diverses

1. Assistance administrative

260

L'article 10 de la convention stipule que les mesures d'assistance administrative édictées par les articles 22 et 23 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune du 25 août 1958 sont applicables en matière d'impôts sur les successions.

2. Clause d'égalité de traitement des ressortissants des deux États au regard de l'impôt

270

Par renvoi à l'article 21 de la convention en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune, ce même article 10, dans son deuxième alinéa, prévoit que sont également applicables, par analogie, dans le domaine des impôts successoraux les stipulations insérées dans cette convention et relatives à l'égalité de traitement entre ressortissants des deux pays.

En particulier, les ressortissants de l'un des deux États qui sont imposables dans l'autre État bénéficient dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier État, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes quelconques accordés pour charges de famille ([CGI, art. 779](#)).

Cette disposition ne fait que confirmer les mesures prises, en vertu de l'article 19 de la convention de commerce signée le 13 juillet 1921 entre la France et la Finlande, en faveur des ressortissants finlandais notamment pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit.

Sont applicables dans les mêmes conditions aux impôts sur les successions les articles 24 et 25 de la convention en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune.

3. Collectivités publiques - Organismes à but désintéressé (clause de traitement réciproque)

280

A l'égard des dons et legs bénéficiant à des personnes morales de droit public, l'article 12 de la convention dispose que chaque État fait profiter les collectivités et organismes bénéficiaires de l'autre État des exemptions ou réductions qu'il accorde à ses propres collectivités de même nature.

Toutefois, l'application de cette disposition est subordonnée à la condition que ces collectivités et organismes soient en situation de bénéficier d'un traitement similaire selon la législation du pays de leur siège.

Cette clause de traitement réciproque s'étend aux droits de donation.

290

En particulier et sous réserve qu'elles puissent bénéficier éventuellement d'un régime aussi favorable en Finlande, les collectivités finlandaises peuvent invoquer, pour les biens qui leur adviennent par donation ou succession, des exonérations accordées aux collectivités françaises de même nature.

En cas de difficulté d'application de cette disposition il convient d'en référer à la Direction générale –
Direction de la législation fiscale – Sous-direction E (bureau E1)