RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-50-70-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 17/03/2014

ENR - Mutations à titre gratuit – Successions – Tarifs et liquidation des droits - Incidence des conventions internationales - Règle du taux effectif

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
Titre 1 : Successions
Chapitre 5 : Tarifs et liquidation des droits
Section 7 : Incidence des conventions internationales : règle du taux effectif

Sommaire :

I. Définition et source de la règle du taux effectif
II. Objet
III. Impôts visés
IV. Successions ou donations concernées
V. Contribuables concernés
VI. Modalités pratiques
A. Détermination du taux effectif de l'impôt
1. Détermination de la cotisation de base
a. Détermination des parts successorales nettes
1° Évaluation des biens situés à l'étranger
2° Cours du change à retenir
3° Exonérations
4° Déduction du passif successoral
b. Calcul de la cotisation de base
2. Détermination du taux moyen de l'impôt à l'égard de chaque contribuable
B. Calcul de l'impôt effectivement exigible
VII. Obligations des contribuables

I. Définition et source de la règle du taux effectif

1

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 indiqués dans la Série BOI-INT à laquelle il convient de se reporter.

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.

II. Objet

10

La règle du taux effectif a pour objet de maintenir intégralement la progressivité de l'impôt acquitté dans un État, malgré les exonérations que cet État accorde en application des accords internationaux qu'il a conclus ou auxquels il est partie, ou exceptionnellement, des dispositions de son droit interne.

En effet, lorsqu'une convention fiscale retire à la France le droit d'imposer certains biens d'un contribuable résident de France, il serait inéquitable que cette exonération se traduise également par une atténuation du poids relatif de l'impôt dû sur les autres biens. Cette règle s'applique essentiellement en matière d'impôt sur le revenu mais aussi en ce qui concerne l'impôt sur les successions. Elle consiste à calculer l'impôt afférent aux seuls biens imposables en France au taux de l'impôt correspondant à l'ensemble des biens qui auraient été imposés en l'absence de dispositions spécifiques exonérant certains d'entre eux.

Concrètement, l'impôt est calculé sur le montant total des biens du défunt mais il n'est dû qu'en proportion de la part que représentent les biens effectivement soumis à l'imposition dans le montant total des biens.

III. Impôts visés

20

Il s'agit, d'une façon générale, des droits de mutation par décès. Toutefois, certaines conventions visent également les droits de donation entre vifs.

IV. Successions ou donations concernées

30

En principe, les conventions signées par la France permettent de calculer le taux de l'impôt exigible suivant la règle du taux effectif, à raison des successions (ou des donations) qu'elles visent, que le défunt (ou le donateur) soit domicilié ou non domicilié en France au moment du décès (ou de la donation).

En effet, à la différence de l'impôt sur le revenu, il n'y a, du côté français, en matière de droits de mutation à titre gratuit, aucune restriction à l'application de la règle du taux effectif à l'égard des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France.

40

Par exception à ce principe, certaines conventions ne prévoient l'application de la règle du taux effectif qu'à l'égard des non-résidents.

V. Contribuables concernés

50

La règle du taux effectif s'applique aux redevables des droits de succession (ou de donation), c'est-à-dire aux héritiers, donataires ou légataires, quel que soit leur domicile.

VI. Modalités pratiques

A. Détermination du taux effectif de l'impôt

1. Détermination de la cotisation de base

60

La cotisation de base est déterminée à partir de l'ensemble des biens successoraux qui auraient été imposables en France conformément à la loi française applicable en l'absence de convention.

a. Détermination des parts successorales nettes

1° Évaluation des biens situés à l'étranger

70

Les biens situés à l'étranger sont évalués selon les règles françaises, dans la mesure où elles peuvent s'appliquer compte tenu de la situation des biens :

- l'évaluation des immeubles situés à l'étranger est faite à leur valeur vénale réelle à la date de la transmission d'après la déclaration détaillée et estimative des parties, abstraction faite toutefois des dispositions de l'article 761 du CGI (cf. BOI-ENR-DMTG-10-40-10-10 et BOI-ENR-DMTG-10-40-10-30) ;

- l'évaluation des biens mobiliers situés à l'étranger résulte, en principe, de la déclaration détaillée et estimative des parties, à moins que ces dernières ne puissent invoquer les dispositions d'un contrat d'assurances répondant aux prescriptions du II de l'article 764 du CGI (cf. BOI-ENR-DMTG-10-40-10-20).

Le forfait de 5 % applicable aux meubles meublants est déterminé compte tenu de l'ensemble des biens imposables en France d'après la législation interne.

2° Cours du change à retenir

80

C'est, en principe, le cours du change pratiqué sur la place de Paris au jour du fait générateur de l'impôt.

3° Exonérations

90

L'exonération prévue par le 5° du 1 de l'article 793 du CGI en faveur des reversions de rentes viagères entre parents en ligne directe s'applique.

En revanche, les autres exonérations prévues par l'article 793 du CGI ne s'appliquent qu'aux biens situés en France (cf. BOI-ENR-DMTG-10-20-30).

4° Déduction du passif successoral

100

En règle générale les dettes contractées à l'étranger sont déduites dans les mêmes conditions et sous les mêmes justifications que celles contractées en France (cf. BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10).

À cet égard, il est rappelé qu'à l'exception des frais funéraires visés à l'article 775 du CGI et dans les limites fixées par cet article, seules sont en principe déductibles les dettes à la charge personnelle du défunt au jour de l'ouverture de la succession. Les charges qui ne prennent naissance qu'après le décès, comme les droits de succession, ne sont donc pas déductibles.

Il résulte de ce principe que les impôts de succession acquittés à l'étranger au titre de biens retenus pour l'application de la règle du taux effectif ne sont pas déductibles pour la détermination de la valeur de l'actif net théorique taxable en France.

b. Calcul de la cotisation de base

110

La cotisation de base est calculée dans les conditions prévues par la loi interne, sur la part nette recueillie par chaque ayant droit déterminée compte tenu des précisions apportées ci-dessus. L'impôt est liquidé au tarif fixé par la loi sur l'actif taxable après application, sur la part nette recueillie, de l'abattement personnel auquel peut prétendre le successible concerné (cf. BOI-ENR-DMTG-10-50-20).

Bien entendu pour la liquidation de l'impôt, il y a lieu de faire application, le cas échéant, des dispositions de l'article 784 du CGI relatives au rapport fiscal des donations antérieures (cf. BOI-ENR-DMTG-10-50-50).

2. Détermination du taux moyen de l'impôt à l'égard de chaque contribuable

120

Le taux moyen de l'impôt est obtenu en divisant le montant de la cotisation de base par le montant de la part successorale nette qui aurait été imposable en France en l'absence de convention, mais avant déduction des abattement personnels, qui sont considérés comme un élément du tarif (cf. BOI-ENR-DMTG-10-50-20).

B. Calcul de l'impôt effectivement exigible

130

L'impôt exigible est calculé en appliquant le taux moyen obtenu a la valeur nette des seuls biens imposables en France conformément à la convention applicable. Ces biens sont évalués selon les règles de droit commun (cf. BOI-ENR-DMTG-10-40-10), mais sans déduction des abattements personnels, déjà pris en compte pour le calcul de la cotisation de base et donc pour la détermination du taux moyen de l'impôt.

VII. Obligations des contribuables

140

En raison de la portée générale de l'article 800 du CGI (obligations de déclaration) et de l'article 802 du CGI (affirmation de sincérité), la déclaration de succession doit en principe indiquer la totalité des biens laissés par le défunt (cf. BOI-ENR-DMTG-10-60-10 et BOI-ENR-DMTG-10-60-30) même si ces biens ne sont pas soumis à l'impôt en France en application d'une convention internationale.