RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-10-10-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012

ENR - Mutations à titre gratuit – Successions – Champ d'application des droits de mutation par décès - Territorialité de l'impôt

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
Titre 1 : Successions
Chapitre 1 : Champ d'application des droits de mutation par décès : Principes
Section 3 : Territorialité de l'impôt

Sommaire :

I. Notion de domicile fiscal
A. Critères de détermination
B. Modalités d'appréciation des critères
II. Notion de biens situés en France ou hors de France et d'immeubles détenus indirectement en France
A. Biens situés en France ou hors de France
1. Biens situés en France
a. Des biens qui ont une assiette matérielle en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer
b. Des biens incorporels français aux termes de l'alinéa 3 du 2° de l'article 750 ter du CGI
c. Des actions et 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 (quatrième alinéa du 2° de l'article 750 ter du CGI)
2. Bien situés hors de France
B. Immeubles ou droits immobiliers détenus indirectement en France
1. Actions, parts ou droits concernés
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
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
a. Définition du groupe familial
b. Titres détenus par l'intermédiaire d'une chaîne de participations au sens de l'article 990 D du code général des impôts
4. Valeur imposable des actions, parts ou droits détenus par le donateur ou le défunt
a. 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
b. 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

C. Biens mis en trust
III. Incidence du domicile fiscal sur l'application des droits de mutation à titre gratuit
A. Donateur ou défunt domicilié en France
B. Donateur ou défunt domicilié hors de France
1. L'héritier, le donataire ou le légataire n'a pas son domicile fiscal en France au jour de la mutation ou ne l'a pas eu pendant au moins six ans au cours des dix années précédant celle-ci
2. L'héritier, le donataire ou le légataire a son domicile fiscal en France au jour de la mutation et l'a eu également pendant au moins six ans au cours des dix années précédant celle-ci
IV. Incidences des conventions internationales
A. Répartition du droit d'imposer
B. Élimination de la double imposition
1. Imputation des impôts acquittés hors de France.
2. Application du taux effectif

1

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 (CGI).

Les principes de territorialité exposés ci-après visent l'ensemble des transmissions à titre gratuit (successions et donations) et ne s'appliquent que sous réserve des conventions conclues entre la France et divers pays étrangers.

La présente section sera consacrée successivement à :

- la notion de domicile fiscal (§ I) ;

- notion de biens situés en France et hors de France et immeubles détenus indirectement en France (§ II) ;

- l'incidence du domicile fiscal sur l'application des droits de mutation à titre gratuit (§ III) ;

- l'incidence des conventions internationales (§ IV).

10

S'agissant de :

- l'imputation des impôts acquittés hors de France (cf. BOI-ENR-DMTG-10-50-60) ;

- de l'évaluation des biens situés à l'étranger (cf. BOI-ENR-DMTG-10-40-10) ;

- des biens exonérés (cf. BOI-ENR-DMTG-10-20) ;

- du passif successoral (cf. BOI-ENR-DMTG-10-40-20-10) ;

- des obligations déclaratives (cf. BOI-ENR-DMTG-10-60-50) ;

- du tarif et de la liquidation des droits (cf. BOI-ENR-DMTG-10-50).

I. Notion de domicile fiscal

20

Pour l'application des droits de mutation à titre gratuit, l'article 750 ter du CGI se réfère soit au domicile fiscal du donateur ou du défunt soit à celui du donataire, de l'héritier ou du légataire.

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 CGI (1°de l'article 750 ter du CGI) ;

- 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 et que l'héritier, le donataire ou le légataire n'a pas son domicile fiscal en France au jour de la mutation ou ne l'a pas eu pendant au moins six ans au cours des dix années précédant celle-ci (2° de l'article 750 ter du CGI) ;

- les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France reçus d'un donateur ou d'un défunt domicilié hors de France, par l'héritier, le donataire ou le légataire qui a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI au jour de la mutation et l'a eu pendant au moins six ans au cours des dix années précédant celle-ci (3°de l'article 750 ter du CGI).

Remarque : La France s'entend de la France métropolitaine et des départements d'outre-mer.

A. Critères de détermination

30

La définition du domicile fiscal est celle retenue en matière d'impôt sur le revenu par l'article 4 B du CGI.

Elle s'applique également en matière de droits de succession aux termes de l'article 750 ter du CGI. Par suite, les personnes qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 4 B du CGI sont considérées comme domiciliées hors de France.

Le domicile s'apprécie à la date du fait générateur de l'impôt (cf. BOI-ENR-DMTG-10-30).

40

Aux termes de l'article 4 B du CGI, doivent être considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

- les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;

- celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;

- celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France, les agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

La détermination du domicile fiscal résulte donc de l'examen de critères d'ordre personnel, professionnel, ou économique.

B. Modalités d'appréciation des critères

50

Pour qu'un redevable soit considéré fiscalement comme domicilié en France, il suffit qu'un seul des critères énumérés ci-avant soit rempli. Par exemple, les redevables qui ont en France le centre de leurs intérêts professionnels ou économiques sont censés avoir leur domicile fiscal dans notre pays, quelles que soient les autres circonstances susceptibles d'affecter leur situation.

Dans deux arrêts du 15 octobre 1996 (Cass. Com. n° 94-19120) et du 16 décembre 1997 (Cass. Com, n° 95-20365), la Cour de cassation a précisé que :

- les trois critères de détermination du domicile fiscal fixés par l'article 4 B du CGI sont alternatifs et indépendants les uns des autres ;

- l'appréciation du faisceau d'indices établissant la localisation du domicile fiscal relève du pouvoir souverain des juges du fond.

60

En pratique, les agents chargés du contrôle des droits de mutation à titre gratuit devront, lorsqu'il y a doute sur le domicile fiscal en France des personnes concernées et que cette notion de domicile est déterminante pour fixer les règles d'imposition aux droits de mutation à titre gratuit, prendre l'attache de leur collègue chargé de l'imposition des revenus desdites personnes, sauf à tenir compte d'un changement éventuel de domicile qui aurait pu intervenir entre le 1er janvier et la date du fait générateur.

II. Notion de biens situés en France ou hors de France et d'immeubles détenus indirectement en France

70

Lorsque le donateur, ou le défunt, le donataire, l'héritier ou le légataire 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. Biens situés en France ou hors de France

1. Biens situés en France

80

Aux termes de l'article 750 ter du CGI les biens situés en France s'entendent :

a. Des biens qui ont une assiette matérielle en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer

90

Il s'agit des immeubles, meubles corporels, fonds de commerce exploités en France, etc. ;

b. Des biens incorporels français aux termes de l'alinéa 3 du 2° de l'article 750 ter du CGI

100

Il s'agit, en particulier, des créances sur un débiteur domicilié en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer, des valeurs mobilières émises par l'État français, une personne morale de droit public française ou une société qui a, en France, son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective et ce quel que soit la composition de son actif ; des brevets d'invention, marques de fabrique, concédés ou exploités en France, etc. ;

c. Des actions et 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 (quatrième alinéa du 2° de l'article 750 ter du CGI)

110

Il s'agit des actions ou parts de personnes morales, quelle que soit leur forme, dont le siège est situé hors de France et qui ne sont pas admises à la cote officielle d'une bourse française ou étrangère, au second marché ou sur un marché hors cote.

Remarque : Les personnes physiques domiciliées fiscalement hors de France, actionnaires, porteurs de parts ou autres membres des personnes morales qui ont été soumises à la taxe de 3 % sont assujetties à compter du 1er janvier 1993 aux droits de mutation à titre gratuit.

120

L'actif de la personne morale étrangère en cause doit être principalement constitué d'immeubles bâtis ou non bâtis situés sur le territoire français ou de droits réels immobiliers portant sur ces biens (usufruit, droit d'usage, ...) ou de titres de personnes morales elles-mêmes à prépondérance immobilière.

Ne sont pas pris en considération les immeubles situés sur le territoire français, affectés par la personne morale à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

Tel est le cas, par exemple, des immeubles affectés à une activité de production ou de négoce exercée par la personne morale elle-même.

130

En revanche, sont à prendre en considération pour apprécier la notion de prépondérance immobilière :

- les immeubles donnés en location, qu'il s'agisse de la location d'immeubles d'habitation nus ou meublés ou de la location d'immeubles à usage industriel ou commercial munis ou non du mobilier ou du matériel nécessaires à leur exploitation ;

- les immeubles constituant le stock immobilier de sociétés de construction-vente ou de sociétés qui se livrent à une activité de marchand de biens ;

- les titres de sociétés elles-mêmes à prépondérance immobilière.

140

En définitive, pour déterminer si une personne morale étrangère est à prépondérance immobilière, il convient de comparer à la valeur totale de l'actif social situé en France, la valeur des immeubles et droits réels immobiliers appartenant à la société et situés dans notre pays (autres que les immeubles

affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, tels qu'ils ont été définis ci-avant).

La société est à prépondérance immobilière, si la valeur des immeubles et droits immobiliers situés en France représente plus de 50 % de la valeur de l'actif social situé en France.

150

Les actions ou parts d'une personne morale étrangère à prépondérance immobilière détenues par des personnes physiques non domiciliées en France sont soumises aux droits de mutation à titre gratuit à concurrence de la proportion existant entre la valeur des immeubles situés sur le territoire français et celle de l'actif total de la société située tant en France qu'à l'étranger.

2. Bien situés hors de France

160

Les biens situés hors de France sont les biens qui ont leur assiette matérielle à l'étranger (immeubles, fonds de commerce, meubles corporels) ainsi que les biens incorporels qui ne sont pas considérés comme français par le 2° de l'article 750 ter du CGI (créances sur des débiteurs domiciliés à l'étranger, valeurs mobilières émises par des collectivités ayant leur siège à l'étranger sous réserve des dispositions applicables aux sociétés à prépondérance immobilière).

En ce qui concerne l'évaluation des biens situés hors de France, cf. BOI-ENR-DMTG-10-40-10.

B. Immeubles ou droits immobiliers détenus indirectement en France

170

Le 2° de l'article 750 ter du CGI 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 CGI. Par ailleurs, il soumet aux droits de mutation à titre gratuit 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.

180

La détention indirecte peut porter sur un immeuble, un droit réel immobilier, ou sur des titres représentatifs de ces biens.

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 sœurs, 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 CGI, 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

1. Actions, parts ou droits concernés

190

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

200

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.

210

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'alinéa 5 du 2° de l'article 750 ter du CGI 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.

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

220

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 CGI.

a. Définition du groupe familial

230

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 sœurs ;

- les ascendants, les descendants et les frères et sœurs de son conjoint.

240

Remarque : 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'alinéa 2 du 2° de l'article 750 ter du CGI, 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

250

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.

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

260

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.

a. 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

270

Il résulte des dispositions du troisième alinéa du 2° de l'article 750 ter du CGI 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.

b. 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

280

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.

290

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 (deuxième alinéa du 2° de l'article 750 ter) ;

- sur le fondement des dispositions relatives aux titres de société à prépondérance immobilière (quatrième alinéa du 2° de l'art icle 750 ter du CGI).

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. Biens mis en trust

300

L'article 14 de la loi de finances rectificative n°2011-900 pour 2011 a modifié l'article 750 ter du CGI qui définit les règles de territorialité en matière de droits de mutation à titre gratuit pour inclure dans le champ d'application des droits de mutation à titre gratuit les biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis du CGI, ainsi que les produits qui y sont capitalisés, et rendre les droits de mutation à titre gratuit applicables à raison de la résidence fiscale en France du bénéficiaire d'un trust, y compris quand il ne peut être considéré comme un héritier ou un donataire (1° et premier alinéa du 2° de l'article 750 ter du CGI).

III. Incidence du domicile fiscal sur l'application des droits de mutation à titre gratuit

310

Il convient de distinguer selon que le donateur ou le défunt est ou non domicilié en France.

A. Donateur ou défunt domicilié en France

320

Tous les biens meubles ou immeubles transmis à titre gratuit sont passibles de l'impôt en France, dès lors que le domicile du donateur ou du défunt est situé en France au sens de l'article 4 B du CGI (cf. § I).

Le champ d'application est donc absolument général et comprend tous les biens transmis situés en France ou hors de France (1° de l'article 750 ter du CGI). Sont notamment imposables en France les fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient ainsi que les biens immeubles ou meubles corporels ou incorporels situés hors de France.

Ce principe s'applique quel que soit le domicile du bénéficiaire de la transmission (en France ou hors de France).

B. Donateur ou défunt domicilié hors de France

330

Lorsque le donateur ou le défunt est domicilié hors de France, il convient de distinguer selon le domicile fiscal du bénéficiaire de la transmission.

1. L'héritier, le donataire ou le légataire n'a pas son domicile fiscal en France au jour de la mutation ou ne l'a pas eu pendant au moins six ans au cours des dix années précédant celle-ci

340

Les droits de mutation à titre gratuit sont dus à raison des biens meubles et immeubles, situés en France que ces derniers soient possédés directement ou indirectement, et notamment les fonds publics français, parts d'intérêt, créances et valeurs mobilières françaises (2° de l'article 750 ter du CGI).

2. L'héritier, le donataire ou le légataire a son domicile fiscal en France au jour de la mutation et l'a eu également pendant au moins six ans au cours des dix années précédant celle-ci

350

L'article 750 ter 3°du CGI permet d'imposer en France, sous réserve du respect de certaines conditions visées *infra*, les biens français et étrangers figurant dans :

- les successions ouvertes à l'étranger ;

- les donations, constatées ou non par acte passé en France ou à l'étranger.

360

Sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit en vertu du 3° de l'article 750 ter du CGI les biens meubles et immeubles situés en France et hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêt, 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 du CGI .

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 .

370

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 (cf. § I).

- 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.

380

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 CGI. 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.

390

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

400

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.

410

> **Remarque :** Dans l'hypothèse où le donateur ou le défunt est fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI, les dispositions du 1° de l'article 750 ter du CGI 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 (cf. § III-A).

IV. Incidences des conventions internationales

A. Répartition du droit d'imposer

420

La France a conclu des conventions fiscales qui traitent des droits de successions. Certaines d'entre elles concernent également les droits sur les donations (cf. BOI-INT).

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.

Sauf cas particulier, ces conventions s'opposent, dès lors à l'application des dispositions du troisième alinéa de l'article 750 ter du CGI.

De la même manière, et sauf cas particulier, aucune des conventions fiscales conclues par la France en matière de droits de mutation à titre gratuit ne permet l'application du deuxième alinéa du 2° de l'article 750 ter du CGI tel qu'il a été inséré par l'article 23 de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 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 du 2° de l'article 750 ter du CGI. Ces conventions sont indiquées dans la série BOI-INT.

B. Élimination de la double imposition

430

Les dispositions de l'article 750 ter du CGI s'appliquent, comme il est de règle, sous réserve des dispositions des conventions internationales.

En particulier, la définition du « domicile » ou de la « résidence » du défunt donnée par chacun de ces accords prévaut sur celle retenue par la loi interne.

1. Imputation des impôts acquittés hors de France.

En ce qui concerne l'imputation sur l'impôt français de l'impôt acquitté dans un pays étranger lié à la France par une convention internationale, il est précisé que seul est imputable l'impôt perçu sur les biens imposables dans ce pays d'après la convention et également imposables en France d'après la même convention.

Cette imputation s'effectue dans les conditions et suivant les modalités prévues par la convention.

2. Application du taux effectif

440

Certaines conventions conclues par la France en matière de droits de mutation à titre gratuit prévoient que lorsque des exonérations sont accordées en application d'accords internationaux, le calcul de

l'impôt afférent aux seuls éléments imposables en France est effectué en appliquant la règle du taux effectif.

Ces conventions prévoient la possibilité de 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 par la législation interne française. Cette modalité particulière de calcul est connue sous le nom de taux effectif est examinée en détail au BOI-ENR-DMTG-10-50-70.