



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 15.12.2011  
C(2011) 8819 final

**RECOMMANDATION DE LA COMMISSION**

**du 15.12.2011**

**relative aux mesures permettant d'éviter la double imposition des successions**

## RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

du 15.12.2011

### relative aux mesures permettant d'éviter la double imposition des successions

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 292,

considérant ce qui suit:

- (1) La plupart des États membres appliquent des taxes en cas de décès d'une personne, notamment des droits de succession et des taxes sur les biens immobiliers, tandis que certains États membres peuvent taxer les successions et biens immobiliers au titre d'autres impôts, comme l'impôt sur les revenus. Toutes les taxes prélevées lors du décès d'une personne sont dénommées ci-après «droits de succession».
- (2) La plupart des États membres qui appliquent des droits de succession prélèvent également des droits sur les donations entre vifs.
- (3) Les États membres peuvent taxer les successions sur la base de divers facteurs de «connexion». Ils peuvent le faire sur la base d'un lien personnel, tel que la résidence, le domicile ou la nationalité du défunt, ou bien la résidence, le domicile ou la nationalité de l'héritier, ou encore les deux. Certains États membres peuvent appliquer plus d'un de ces facteurs ou prévoir des mesures anti-abus qui supposent une extension de la notion de domicile ou de résidence à des fins fiscales.
- (4) En plus de se fonder sur un lien personnel, les États membres peuvent prélever des droits de succession sur les actifs qui relèvent de leur juridiction. Il est possible qu'ils le fassent même si ni le défunt ni l'héritier n'ont de lien personnel avec le pays où se situent ces actifs.
- (5) Au sein de l'Union, les citoyens de l'Union européenne sont de plus en plus nombreux à se rendre au cours de leur existence dans un pays autre que le leur, afin d'y vivre, d'y travailler ou d'y prendre leur retraite; de même, un nombre croissant d'entre eux acquièrent des biens et investissent dans des pays différents de leur pays d'origine.
- (6) Lorsque ces situations se traduisent par des successions transfrontalières, plus d'un État membre peut être fondé à taxer ces successions.
- (7) Les États membres n'ont conclu que peu de conventions bilatérales destinées à éviter la double imposition ou l'imposition multiple des successions.
- (8) La plupart des États membres prévoient, dans leur législation ou par des pratiques administratives adoptées unilatéralement au niveau national, un allègement de la double imposition pour les droits de succession étrangers.

- (9) Toutefois, les systèmes nationaux d'allégement précités ont généralement des limites. Ils peuvent notamment avoir un champ d'application restreint en ce qui concerne les taxes et les personnes couvertes. Ils peuvent ne pas autoriser de crédit pour les droits de donation payés précédemment sur la même succession ou pour les taxes appliquées au niveau local ou régional plutôt que national, ou encore pour toutes les taxes prélevées par d'autres pays au moment du décès. Ils peuvent n'octroyer d'allégement que pour les taxes étrangères payées sur certains biens immobiliers étrangers. Ils peuvent ne pas prévoir d'allégement pour les taxes étrangères prélevées dans un pays autre que celui de l'héritier ou du défunt. Ils peuvent exclure les taxes étrangères sur les actifs qui se trouvent sur le territoire de l'État membre octroyant l'allégement. Les systèmes d'allégement nationaux peuvent aussi se révéler inappropriés car ils ne tiennent pas compte des incompatibilités avec les règles régissant les droits de succession dans d'autres États membres, notamment en ce qui concerne la définition d'un actif local et d'un actif étranger, le calendrier du transfert des avoirs et la date à laquelle les droits sont dus. Enfin, l'allégement fiscal peut être laissé à l'appréciation de l'autorité compétente et, dès lors, ne pas être garanti.
- (10) L'absence de mécanismes appropriés pour alléger la double imposition cumulative des successions peut conduire à des niveaux globaux d'imposition sensiblement plus élevés que ceux qui sont applicables dans des situations purement internes dans l'un ou l'autre des États membres concernés.
- (11) Les problèmes exposés ci-dessus peuvent empêcher les citoyens de l'UE de tirer pleinement parti de leur droit à circuler et à mener des activités librement partout dans l'Union; ils peuvent également créer des difficultés pour le transfert de petites entreprises lors du décès des propriétaires.
- (12) Alors que les recettes provenant des droits de succession représentent une part relativement faible du total des recettes fiscales des États membres, et que la part des successions transfrontalières est encore bien moindre, la double imposition des successions peut avoir une incidence considérable sur les individus touchés.
- (13) Le problème de la double imposition des successions ne peut actuellement pas être complètement résolu au niveau national ou bilatéral, ou sur la base du droit de l'Union. Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur, il convient d'encourager un système plus global d'allégement de la double imposition en cas de succession transfrontalière.
- (14) Il y a lieu de prévoir un ordre de priorité des droits d'imposition ou, à l'inverse, d'octroi des allègements dans le cas où deux ou plusieurs États membres appliquent des droits de succession à une même succession.
- (15) En règle générale, et conformément à la pratique majoritairement suivie au niveau international, il est approprié que l'État membre dans lequel sont situés les biens immeubles et les biens d'entreprise d'un établissement stable ait le droit, à titre principal, de prélever des droits de succession sur ces biens, en tant qu'État présentant le lien le plus étroit avec des derniers.
- (16) Étant donné que les biens meubles qui ne sont pas la propriété d'un établissement stable peuvent facilement être transférés d'un lieu à un autre, le lien entre ces biens et l'État membre dans lequel ils se situent au moment du décès est généralement moins

fort que les liens personnels que le défunt ou l'héritier sont susceptibles d'avoir avec un autre État membre. L'État membre où ces biens meubles se situent devrait, par conséquent, exonérer ces derniers de ses droits de succession si des droits de ce type sont prélevés par l'État membre avec lequel le défunt et/ou l'héritier a un lien personnel.

- (17) Le patrimoine légué par un défunt a généralement été accumulé tout au long de la vie de ce dernier. En outre, les actifs d'une succession sont davantage susceptibles d'être situés dans l'État membre avec lequel le défunt avait des liens personnels que dans l'État membre avec lequel l'héritier a de tels liens, si ces deux États membres diffèrent. Lorsqu'ils taxent les successions sur la base de liens personnels avec leur territoire, une majorité d'États membres se réfèrent aux liens du défunt plutôt qu'à ceux de l'héritier, bien que plusieurs prélèvent également ou uniquement des taxes si l'héritier a un lien personnel avec leur territoire. En raison de la nature et de l'importance des liens personnels du défunt, évoquées plus haut, de même que pour des raisons pratiques, il convient que la double imposition due au fait que le défunt et l'héritier ont des liens personnels avec des États membres différents soit allégée par l'État membre avec lequel l'héritier a des liens personnels.
- (18) Les conflits liés à l'existence de liens personnels avec plusieurs États membres pourraient être résolus sur la base d'une procédure amiable impliquant des règles de départage pour déterminer le lien personnel le plus étroit.
- (19) Étant donné que le calendrier pour l'application des droits de succession peut varier selon les États membres concernés et que le règlement des cas comportant des éléments transfrontaliers peut prendre beaucoup plus longtemps que celui des cas internes en raison de la nécessité de travailler avec plus d'un système juridique et/ou fiscal, les États membres devraient autoriser les demandes d'allégement fiscal pendant une période raisonnable.
- (20) La présente recommandation vise à promouvoir les droits fondamentaux reconnus notamment par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, tels que le droit de propriété (article 17), qui garantit le droit de léguer les biens acquis légalement, la liberté d'entreprise (article 16) et la liberté des citoyens de l'Union de se déplacer librement au sein de l'Union européenne (article 45),

#### RECOMMANDÉ:

1. Objet
  - 1.1. La présente recommandation précise la manière dont les États membres peuvent appliquer des mesures, ou améliorer les mesures existantes, pour éviter une double imposition ou une imposition multiple du fait de l'application de droits de succession par deux États membres ou plus (ci-après dénommée «double imposition»).
  - 1.2. La présente recommandation s'applique par analogie aux droits de donation lorsque les donations sont imposées en vertu de règles identiques ou similaires aux règles régissant l'imposition des successions.

#### 2. Définitions

Aux fins de la présente recommandation, on entend par:

- a) «droits de succession»: toute taxe prélevée au niveau national, fédéral, régional ou local lors du décès d'un individu, quels que soient l'intitulé de la taxe, la façon dont elle est prélevée et la personne à qui elle s'applique; sont notamment visés les taxes foncières, les droits de succession, les taxes sur les mutations, les droits de mutation, les droits de timbre ainsi que l'impôt sur les revenus et les plus-values;
- b) «allégement fiscal»: une disposition prévue par la législation et/ou les orientations ou directives administratives générales d'un État membre par laquelle celui-ci accorde un allégement fiscal pour les droits de succession payés dans un autre État membre, en imputant les droits payés à l'étranger sur les droits dus sur son territoire, en exonérant la succession ou une partie de celle-ci en reconnaissance des droits payés à l'étranger ou en s'abstenant autrement de prélever les droits de succession;
- c) «actifs»: les biens meubles et/ou immeubles et/ou droits qui sont soumis aux droits de succession;
- d) «lien personnel»: le lien d'un défunt ou d'un héritier avec un État membre, qui peut se fonder sur le domicile, la résidence, le foyer d'habitation permanent, le centre des intérêts vitaux, la résidence habituelle, la nationalité ou le siège de direction effective.

Aux fins de l'application du point a), les droits de donation précédemment payés sur le même actif sont considérés comme des droits de succession dans le cadre de l'octroi du crédit d'impôt.

Les termes «établissement stable», «biens immeubles», «biens meubles», «résident», «domicile/domicilié», «national/nationalité», «résidence habituelle» et «foyer d'habitation permanent» s'entendent au sens du droit interne de l'État membre qui les utilise.

### 3. Objectif général

Les mesures recommandées ont pour objet de résoudre les cas de double imposition de façon à ce que le niveau global des taxes perçues sur une succession donnée ne soit pas plus élevé que le niveau qui serait applicable si seul l'État membre affichant le taux d'imposition le plus élevé parmi les États membres concernés avait une compétence fiscale sur la totalité de la succession.

### 4. Octroi d'un allégement fiscal

Lors de l'application des droits de succession, les États membres devraient accorder un allégement fiscal conformément aux points 4.1 à 4.4.

#### 4.1. Allégement fiscal concernant les biens immeubles et les biens meubles d'un établissement stable

Lors de l'application des droits de succession, les États membres devraient accorder un allégement fiscal pour les droits de succession perçus par un autre État membre sur les actifs suivants:

- a) les biens immeubles situés dans cet autre État membre;
- b) les biens meubles qui sont la propriété d'un établissement stable situé dans cet autre État membre.

#### 4.2. Allégement fiscal concernant d'autres types de biens meubles

En ce qui concerne les biens meubles autres que les biens d'entreprise visés au point 4.1.b), un État membre avec lequel ni le défunt ni l'héritier n'ont de lien personnel devrait s'abstenir d'appliquer des droits de succession dès lors que de tels droits sont prélevés par un autre État membre en raison du lien personnel du défunt et/ou de l'héritier avec cet autre État membre.

#### 4.3. Allégement fiscal dans les cas où le défunt avait un lien personnel avec un État membre autre que celui avec lequel l'héritier a un lien personnel

Sous réserve du point 4.1, dans les cas où plus d'un État membre peut taxer une succession en raison du fait que le défunt avait des liens personnels avec un État membre autre que celui avec lequel l'héritier a des liens personnels, l'État membre avec lequel l'héritier a des liens personnels devrait accorder un allégement fiscal pour les droits de succession payés dans l'État membre avec lequel le défunt avait des liens personnels.

#### 4.4. Allégement fiscal en cas de liens personnels multiples d'une seule et même personne

Lorsque, sur la base des dispositions appliquées par différents États membres, une personne est réputée avoir un lien personnel avec plus d'un État membre d'imposition, les autorités compétentes des États membres concernés devraient, d'un commun accord, conformément à la procédure décrite au point 6 ou autrement, déterminer l'État membre qui devrait accorder un allégement fiscal si des droits de succession sont prélevés dans un État avec lequel la personne concernée a un lien personnel plus étroit.

##### 4.4.1. Le lien personnel le plus étroit d'une personne pourrait être déterminé comme suit:

- a) la personne peut être réputée avoir le lien personnel le plus étroit avec l'État membre où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent;
- b) si l'État membre visé au point a) ne prélève pas de droits de succession ou si la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans plus d'un État membre, elle peut être réputée avoir le lien personnel le plus étroit avec l'État membre avec lequel ses relations personnelles et économiques sont les plus étroites (centre des intérêts vitaux);
- c) si l'État membre visé au point b) ne prélève pas de droits de succession ou si l'État membre dans lequel la personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun État membre, elle peut être réputée avoir le lien personnel le plus étroit avec l'État membre dans lequel elle a une résidence habituelle;

- d) si l'État membre visé au point c) ne prélève pas de droits de succession ou si la personne a une résidence habituelle dans plus d'un État membre ou, au contraire, n'a de résidence habituelle dans aucun État membre, elle peut être réputée avoir le lien personnel le plus étroit avec l'État membre dont elle a la nationalité.

4.4.2. Dans le cas d'une personne autre qu'un particulier, par exemple un organisme de bienfaisance, le lien personnel le plus étroit pourrait être réputé exister avec l'État membre dans lequel cette personne a établi son siège de direction effective.

## 5. Calendrier d'application de l'allégement fiscal

Les États membres devraient accorder l'allégement fiscal pendant une période raisonnable, par exemple dix ans à compter de la date limite de paiement des droits de succession qu'ils prélèvent.

## 6. Procédure amiable

Si cela se révèle nécessaire aux fins de la réalisation de l'objectif général décrit au point 3, les États membres devraient recourir à une procédure amiable pour le règlement de tout litige lié à la double imposition, y compris en cas de divergence concernant la définition des biens meubles et immeubles ou de la localisation des biens ou la détermination de l'État membre qui doit accorder l'allégement fiscal dans un cas donné.

## 7. Suivi

7.1. Les États membres devraient continuer à étudier les moyens d'améliorer la coopération entre les autorités fiscales, y compris au niveau local et régional, en vue d'aider les contribuables qui se trouvent confrontés à une double imposition.

7.2. Les États membres devraient également adopter une position coordonnée dans les discussions menées au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sur les droits de succession.

7.3. La Commission assurera le suivi de la recommandation avec les États membres et publiera, trois ans après l'adoption de la recommandation, un rapport sur l'état d'avancement de l'allégement fiscal transfrontalier pour les droits de succession au sein de l'Union.

## 8. Destinataires

Les États membres sont destinataires de la présente recommandation.

Fait à Bruxelles, le 15.12.2011

*Par la Commission*  
*Algirdas ŠEMETA*  
*Membre de la Commission*

**AMPLIATION CERTIFIÉE CONFORME**  
**Pour la Secrétaire générale,**

**Jordi AYET PUIGARNAU**  
**Directeur du Greffe**