

N° 201

SÉNAT

SECONDE SESSION ORDINAIRE DE 1979-1980

Annexe au procès-verbal de la séance du 10 avril 1980

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 les Etats-Unis d'Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les successions et sur les donations, signée à Washington le 24 novembre 1978,

Par M. Gustave HEON

Sénateur,

(1) *Cette commission est composée de : MM. Edouard Bonnefous, président ; Geoffroy de Montalembert, Paul Ribeyre, Jacques Descours Desacres, Henri Tournan, vice-présidents ; Joseph Raybaud, Modeste Legouez, Paul Jargot, Yves Durand, secrétaires ; Maurice Blin, rapporteur général ; Charles Alliés, René Ballayer, Roland Boscardy-Monsservin, Jean Chamant, René Chazelle, Bernard Chochoy, Jean Cluzel, Marcel Debarge, Henry Duffaut, Marcel Fortier, André Fosset, Jean-Pierre Fourcade, Jean Francou, Henri Goetschy, Gustave Héon, Marc Jacquet, René Jager, Tony Larue, Anicet Le Pors, Georges Lombard, Raymond Marcellin, Josy Moinet, Gaston Pams, Louis Perrein, Christian Poncelet, Robert Schmitt, Camille Vallin.*

Voir les numéros :

Assemblée Nationale (6 législ.) 1334, 1469, et in-8° 251

Sénat : 106 (1979-1980).

Traité et Conventions. - Convention fiscale - Donations - Etats-Unis d'Amérique - Successions.

SOMMAIRE

	Pages
Introduction : pourquoi	
- une nouvelle convention en matière d'impôts sur les successions et les donations plutôt qu'une révision du texte de 1949 ?	
- une seconde convention fiscale franco-américaine un an après le texte concernant l'impôt sur les revenus et la fortune ?	
- de si longs délais : de négociation ? de ratification ?	
I. - LA GENESE DU PRESENT ACCORD	7
A. Les difficultés rencontrées au cours des négociations	7
1° Difficultés habituelles lors de la mise au point de toutes les conventions	7
2° Difficultés inhérentes à la différence des systèmes fiscaux français et américains	8
B. Les solutions apportées	9
1° Les satisfactions obtenues par la France	9
2° Les concessions faites aux Etats-Unis	10
II. - L'ORIGINALITE DE LA CONVENTION	11
A. Par rapport au modèle de l'O.C.D.E.	11
B. Les progrès enregistrés par rapport à la précédente Convention	12
1° L'extension du champ d'application	12
2° Le perfectionnement des dispositifs	12
3° La simplification des moyens d'éliminer la double imposition	13
CONCLUSION	14
Bien qu'il ne soit pas exempt des imperfections que comportent généralement les conventions destinées à éviter la double imposition, le présent accord marque un progrès sensible dans les relations fiscales franco-américaines.	

La présente Convention est destinée à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale entre la France et les Etats-Unis en matière d'impôts sur les successions et sur les donations.

Elle concerne donc les personnes, défuntes ou héritières, donatrices ou donataires qui, soit ont été ou sont domiciliées en France ou aux Etats-Unis, soit possèdent ou ont possédé la citoyenneté américaine.

Le cas de ces contribuables particuliers était déjà auparavant réglé par un accord datant du 18 octobre 1946, mais à la révision de ce texte ancien a été préférée l'élaboration d'une convention entièrement nouvelle, pour tenir compte de l'importance des changements venus modifier le contexte des relations fiscales franco-américaines.

En effet, l'ouverture en 1969 des négociations qui devaient aboutir au présent accord a été précédée en 1966 par la mise au point, au sein de l'O.C.D.E., d'un modèle de convention tendant à l'élimination des doubles impositions en matière de succession.

La période des négociations elle-même a ensuite été marquée par d'importantes évolutions des systèmes fiscaux des deux pays avec, en 1976, l'intégration aux Etats-Unis de l'impôt sur les successions et de l'impôt sur les donations et le vote, la même année, en France, de la loi sur l'imposition des Français de l'étranger. Ces importants changements intervenus, en cours de négociation, dans la législation interne des deux Etats concernés, expliquent d'ailleurs, outre la complexité du sujet lui-même, qu'un accord n'ait pu être signé avant le 24 novembre 1978, soit neuf années après le début des pourparlers.

Moins excusable paraît, en revanche, le délai d'un an et demi qui a séparé la signature de l'accord de la discussion par le Sénat du projet de loi autorisant sa ratification. On pourra se demander également pourquoi a été distingué, en matière de relations fiscales franco-américaines, ce qui concernait les donations et successions, d'une part, de ce qui était relatif aux revenus et à la fortune, d'autre part. En effet, voici la deuxième convention fiscale franco-américaine qui nous est soumise en un an alors que chacun se souvient encore que le Sénat a examiné en juin dernier un avenant à la convention franco-américaine du 28 juillet 1967.

Mais il n'aurait, en réalité, pas été judicieux de grouper les négociations et la discussion de la ratification de deux accords portant sur des impôts techniquement assez différents, à tel point d'ailleurs qu'ils ont fait l'objet de la part de l'O.C.D.E. de deux modèles de convention bien distincts. Par ailleurs, la mise en vigueur de l'avenant à la convention franco-américaine

relative à l'imposition des revenus et de la fortune était plus urgente que celle de l'accord qui vous est actuellement soumis, car il fallait combler le vide juridique créé par l'abrogation par la loi sur l'imposition des Français de l'étranger de l'article 164-1 du Code général des impôts relatif à l'élimination de la double imposition des étrangers en France.

Ce rappel de quelques-unes des données qui ont orienté la discussion du présent accord ne saurait dispenser d'en retracer plus complètement la genèse afin de mieux en saisir l'originalité et la portée.

I. - LA GENESE DE L'ACCORD

A. LES DIFFICULTES RENCONTREES AU COURS DES NEGOCIATIONS

Les difficultés rencontrées au cours des négociations de la Convention qui nous est soumise étaient en partie identiques à celles qui surgissent à l'occasion de la mise au point de tout texte de ce genre, mais elles étaient également en partie inhérentes aux différences particulièrement importantes qui existent entre les systèmes fiscaux français et américains.

1° Difficultés habituelles lors de la mise au point de toutes les conventions

Comme toute convention fiscale, le présent accord avait la difficile ambition de concilier entre eux, d'une part les points de vue des contribuables et des services fiscaux concernés, d'autre part les intérêts des administrations de chacun des deux Etats, le tout en contribuant à un développement plus harmonieux des relations franco-américaines.

Il est frappant sur ce point de noter que la Convention, par son intitulé, tend aussi bien à prévenir l'évasion fiscale, donc à garantir les recettes des services fiscaux des deux Etats, qu'à éviter la double imposition, donc à éliminer les injustices fiscales.

Afin d'un côté de prévenir l'évasion fiscale, les services fiscaux des deux pays doivent se prêter main forte pour l'application de la présente Convention, en recourant aux divers moyens - établissement des déclarations, échanges de renseignements, assistance au recouvrement - prévus par les articles 15 et 16.

De l'autre côté, la double imposition doit être évitée, à la fois par la méthode de l'imputation et de l'exemption, conformément aux dispositions de l'article 12 dont il sera traité plus loin dans ce rapport.

Mais l'équité a également été recherchée par d'autres moyens.

C'est ainsi que les Etats-Unis ont obtenu :

- qu'un Etat ne puisse pas taxer à l'impôt sur les mutations à titre gratuit l'ensemble du patrimoine d'une personne qui ne séjourne sur le territoire de cet Etat que pour une période de temps limitée (article 4 § 3).

- ou encore que les dispositions de la Convention ne puissent pas

aggraver la charge fiscale des contribuables par rapport à celle qu'ils supporteraient par le simple jeu de la loi interne (article 12 § 5).

La France, de son côté, a obtenu que les Etats-Unis ne puissent pas exercer leur « droit de suite » prévu par la section 2107 (a) de l'Internal Revenue Code américain, à l'encontre des Français, non résidents des Etats-Unis, qui ont perdu ou abandonné leur citoyenneté américaine.

2° Difficultés inhérentes à la différence des systèmes fiscaux français et américains.

La recherche, déjà difficile en elle-même, par les conventions fiscales, d'un compromis entre des points de vue et des intérêts qui peuvent paraître divergents, est rendue plus difficile encore, dans le cas de la France et des Etats-Unis, par l'importance des différences qui distinguent leurs systèmes fiscaux respectifs.

Ces différences se sont trouvées, il est vrai, légèrement atténuées après la réforme américaine de 1976 ; en effet, à partir de cette date, le régime des droits de donation est devenu, aux Etats-Unis comme en France, très proche de celui des droits de succession, du moins en ce qui concerne les barèmes et les exonérations.

Mais, mis à part ce rapprochement entre donations et successions, les régimes d'imposition des patrimoines demeurent très différents entre les deux pays. l'impôt américain étant assis, comme dans les pays anglo-saxons, sur la masse successorale, alors que l'impôt français est assis, lui, sur les parts d'héritage. La France tient davantage compte des liens de parenté avec le donateur ou le défunt, tandis que les Etats-Unis, tout en pratiquant des taux maxima plus élevés, accordent systématiquement certaines exonérations plus importantes.

Autre différence capitale : le redevable des droits est le donateur aux Etats-Unis et le donataire en France. Enfin, comme il a été souligné lors de l'examen de l'avenant à la Convention sur l'imposition des revenus et de la fortune, le concept américain de l'imposition des nationaux est spécialement difficile à concilier avec le principe français de l'obligation fiscale fondée sur le domicile.

Par ailleurs, les Etats-Unis, contrairement à la France, sont un Etat fédéral et il existe donc des droits de mutation qui sont prélevés par les Etats fédérés américains.

Ces divergences expliquent que des difficultés soient apparues lors des négociations et que d'inévitables concessions aient dû être faites, de part et d'autre, pour les résoudre.

Les deux questions principales qui ont opposé les deux parties portaient l'une sur la liquidation de l'impôt et l'autre sur le domicile. S'agissant de la liquidation de l'impôt, les Etats-Unis demandaient que l'Etat dans lequel le défunt n'était pas domicilié accorde aux héritiers un abattement minimal à la base sur les droits de succession dont il était autorisé à exiger le paiement. Cette proposition aurait abouti, en fait, à faire bénéficier les successions de personnes domiciliées aux Etats-Unis d'un régime plus favorable que celui prévu en droit français.

Concernant le domicile, les Etats-Unis ont également soulevé, au cours des négociations, le cas particulier des personnes de nationalité américaine qui décèderaient sur notre territoire, au cours d'un séjour en France d'une durée limitée, motivé par exemple par leurs activités professionnelles.

B. LES SOLUTIONS APPORTEES

Ces deux oppositions ont pu être surmontées.

1° Les satisfactions obtenues par la France

La France a obtenu gain de cause en ce qui concerne la proposition américaine d'abattement minimal qui n'a pas été retenue dans la convention.

En outre la France a conservé le droit d'appliquer sa propre législation concernant l'imposition des biens immobiliers américains situés sur son territoire, même s'ils font partie de l'actif d'un établissement stable ou servant à l'exercice d'une profession libérale. Elle pourra également appliquer, en ce qui la concerne, le principe de son droit interne tendant à la non-distriction des charges en matière de donations. D'ailleurs, il est écrit dans l'article 9 de la convention que les dettes ne sont déduites que dans la mesure où la législation interne de chaque Etat contractant le permet, ce qui doit avantager la France dont la législation en la matière est beaucoup plus restrictive que celle des Etats-Unis.

D'autre part, la référence aux seuls liens « personnels » du défunt ou du donateur avec l'un des Etats contractants devrait faciliter la thèse de la domiciliation en France dans beaucoup de cas litigieux.

A noter également que les yachts américains mouillés dans les ports français pourront être imposés par la France et que le Trésor français sera avantagé par le fait qu'un crédit d'impôt soit consenti par les Etats-Unis pour l'imposition des valeurs mobilières détenues par leurs ressortissants résidents de notre pays.

2° Les concessions faites aux Etats-Unis

En revanche les Etats-Unis – comme il a déjà été rappelé – ont réussi à éviter, au nom de l'équité, qu'un Etat puisse taxer l'ensemble du patrimoine d'une personne qui ne séjourne sur son territoire que pour une période de temps limitée, en raison notamment de ses activités professionnelles.

Ils ont obtenu en outre qu'il soit fait mention du critère de citoyenneté qui leur est spécifique, aussi bien dans l'article 4 concernant le domicile fiscal que dans l'article 7 relatif à l'imposition des biens mobiliers corporels, ou dans l'article concernant les impositions autres que celles établies conformément aux articles 5, 6 ou 7.

Les autres compromis dont cette convention est le résultat ont été plus faciles à obtenir. Ils en constituent les traits originaux car ils ont permis à la fois d'adapter le modèle de l'O.C.D.E. aux particularités des systèmes fiscaux français et américains et de compléter le dispositif de l'ancien texte de 1946.

II. - L'ORIGINALITE DE LA CONVENTION

A. PAR RAPPORT AU MODELE DE L'O.C.D.E.

Ainsi, le présent accord s'écarte-t-il du modèle de l'O.C.D.E. en ce qui concerne les points suivants.

Des clauses particulières ont d'abord été prévues - comme nous l'avons vu - en ce qui concerne la détermination du domicile fiscal des personnes amenées à ne séjourner que temporairement dans l'un des deux Etats. Il n'était pas facile, à ce sujet, de concilier le principe américain de l'imposition des nationaux avec le concept français de territorialité de l'impôt.

Néanmoins, la France a obtenu que la citoyenneté ne devienne le facteur déterminant de l'imposition qu'à condition que le défunt n'ait pas séjourné plus de 5 ans ou 7 ans, dans les 7 ou 10 années précédant son décès, dans l'Etat dont il ne possédait pas la nationalité.

On rappellera également, en dehors du cas des séjours temporaires, que la définition comme critère de domiciliation du « centre des intérêts vitaux » du défunt ou du donateur est faite par référence à ses seuls biens « personnels » avec l'un des Etats contractants et non par rapport à ses liens à la fois personnels et « économiques » comme cela est prévu dans le modèle de l'O.C.D.E.

Une autre dérogation au modèle de l'O.C.D.E., apparaît dans les dispositions de l'article 7 qui prévoient l'imposition des biens corporels en transit ou attachés à la personne pour son usage domestique. Dans ce même article, l'imposition des navires, bateaux et aéronefs est prévue non pas, comme dans le modèle de l'O.C.D.E., dans les Etats où est situé le « siège de direction effective » de l'entreprise propriétaire, mais dans celui où ils sont immatriculés ou dans lequel ils sont le plus souvent utilisés...

Cela signifie concrètement, comme il a déjà été rappelé, que la France pourra imposer les bateaux de plaisance et yachts mouillés dans des ports français et appartenant à des personnes de citoyenneté américaine ou domiciliées aux Etats-Unis. Par rapport au modèle de l'O.C.D.E., on note également que les possibilités de déduire les dettes de l'actif successoral sont beaucoup plus larges.

Les déductions en effet ne sont plus consenties seulement pour les dettes afférentes à un établissement stable ou à l'exploitation d'une entreprise de navigation maritime ou aérienne ainsi que pour les emprunts immobiliers ou les dettes garanties par des biens hypothéqués.

Ainsi ne sera imposée que la valeur nette des biens successoraux.

Cependant, la France, en ce qui la concerne, conservera le droit d'appliquer les dispositions plus restrictives de sa législation (voir ci-dessus I, B, 1°, Les satisfactions obtenues par la France) bien qu'il soit écrit dans le rapport du Comité fiscal de l'O.C.D.E., sur le modèle de Convention de 1966 que les conventions ne devraient pas « se borner à prévoir que la déduction des dettes continuera à avoir lieu selon la législation interne des Etats contractants ». D'autre part le présent accord comprend des dispositions non prévues par le modèle de l'O.C.D.E. de 1966 en ce qui concerne, d'une part l'exonération des dons et legs consentis à des organismes à buts désintéressés et, d'autre part, l'assiette de l'impôt afférent aux biens de communauté ou aux transmissions entre époux. S'agissant des foyers franco-américains, l'article 11 de la convention garantit l'application, dans chacun des Etats, des régimes préférentiels prévus par leur législation respective en faveur des transmissions à titre gratuit entre conjoints. C'est ainsi que sera instituée, côté français, une présomption de communauté pour les biens acquis à titre onéreux pendant le mariage, tandis que sera garanti, côté américain, l'octroi de la déduction maritale qui normalement ne s'applique pas aux donations ou aux successions d'étrangers non résidents.

Enfin l'article 12 du présent accord prévoit une combinaison originale des deux systèmes de l'exonération et de l'imputation dont l'utilisation est recommandée, de façon alternative, mais non cumulative, par l'O.C.D.E.

Ces dérogations et ces compléments au modèle de l'O.C.D.E. constituent en même temps une amélioration sensible des dispositifs mis en place par la Convention de 1946.

B. LES PROGRES ENREGISTRES PAR RAPPORT A LA PRECEDENTE CONVENTION

1° L'extension du champ d'application :

La nouvelle convention présente un champ d'application plus étendu que l'ancienne puisqu'elle couvre les impôts frappant les donations entre vifs (article 2).

2° Le perfectionnement des dispositifs :

D'autre part, les mécanismes d'élimination de la double imposition ont été précisés ce qui permettra d'éviter certaines difficultés d'application. En effet, la détermination du domicile fiscal du défunt ou du donateur a été perfectionnée d'une manière qui a déjà été analysée dans le rapport.

La France pourra imposer, comme cela a été exposé ci-dessus, les bateaux de plaisance américains mouillés dans ses ports, elle ne sera plus obligée d'accorder un crédit pour l'impôt américain ayant frappé les actions de sociétés américaines possédées par des personnes domiciliées en France (article 12-3).

Ce sont les Etats-Unis qui accorderont au contraire le crédit de l'impôt français perçu sur les transmissions de biens des citoyens américains domiciliés en France, ce qui constituera un avantage non négligeable pour le Trésor français.

Le nouvel accord contient également des règles de rattachement et de répartition du passif successoral qui faisaient totalement défaut dans la convention de 1946 (article 9). Il facilite d'autre part, entre les deux Etats, les libéralités stipulées en faveur d'organismes d'intérêt général ou à vocation humanitaire.

Il permet aussi - comme il a été montré ci-dessus - en tenant compte des particularités de chaque législation nationale, d'imposer de façon relativement égale dans chacun des deux Etats le patrimoine recueilli par le conjoint survivant ou transmis entre conjoints.

3° La simplification des moyens d'éliminer la double imposition :

Enfin, alors que le système de l'imputation était seul utilisé dans la précédente convention, l'adjonction, dans le nouveau dispositif, du système de l'exemption représente un élément de simplification non négligeable en ce qui concerne l'imposition des biens immobiliers, de l'actif d'un établissement stable ou des biens mobiliers corporels. Mais notre pays conservera la possibilité de prendre en compte les biens ainsi exonérés dans le calcul du taux frappant les éléments imposables du patrimoine de l'intéressé, de façon à conserver à l'impôt sa progressivité.

CONCLUSION

Un progrès sensible a donc indéniablement été accompli par rapport à l'ancienne convention, en ce qui concerne à la fois la défense des intérêts français et de ceux des contribuables concernés.

Mais cela ne veut pas dire, pour autant, que le texte qui nous est soumis soit à l'abri de toute critique.

Cependant, les reproches qui peuvent lui être adressés ne lui sont pas particuliers mais sont ceux-là même qui sont encourus par toutes les conventions fiscales internationales, même celles portant sur d'autres impôts que les droits de successions et de donations.

Les spécialistes du droit fiscal reconnaissent en effet que les conventions fiscales sont souvent, par leur contenu, peu claires, incomplètes ou inutilement complexes et que leur application pose des problèmes tenant aux relations entre droit interne et droit international.

Le texte qui nous est soumis aujourd'hui n'échappe pas totalement à ces reproches.

Par exemple, le souci de ne léser ni les contribuables, ni aucune des deux administrations fiscales concernées conduit à l'élaboration de mécanismes d'une redoutable complexité. Il en va ainsi de la détermination du domicile fiscal des doubles nationaux et doubles résidents, de la définition d'un établissement stable ou d'une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale, des règles de déduction des dettes ou des régimes matrimoniaux ou enfin des mécanismes d'élimination des doubles impositions, spécialement quand ils tendent à éviter les doubles déductions. Mieux vaut cependant une convention complexe mais précise et complète qu'un texte comportant des lacunes et des ambiguïtés.

Concernant les lacunes, l'avenir montrera sans doute que la présente convention qui ne comporte que 20 articles n'en est pas exempte et que des problèmes peuvent notamment se poser du fait de la différence des faits générateurs de certains impôts dans chaque législation interne (par exemple en ce qui concerne les primes d'assurance vie). S'agissant des ambiguïtés éventuelles, la convention ne semble pas a priori en comporter et il est à souhaiter qu'il n'en apparaisse pas dans l'intérêt des contribuables qui pourraient être concernés.

En effet, l'article 14 relatif au règlement amiable des litiges résultant de l'application de la convention, comporte de bonnes intentions mais n'offre

pas de garanties tout à fait sûres au contribuable. En effet, la requête éventuelle de celui-ci doit d'abord être jugée fondée par l'autorité auprès de laquelle elle a été déposée, puis, il est dit que les Etats contractants « résolvent les difficultés et dissipent les doutes » sans que les moyens de parvenir à ce but soient précisés (mise à part l'évocation d'éventuels échanges de vues oraux). Cependant, il est à noter qu'en matière de crédits ou de remboursements d'impôts, les règles de procédure interne y compris celles relatives à la prescription s'effacent devant la procédure et les délais fixés par la convention mais encore faut-il que l'intéressé ait d'abord obtenu gain de cause auprès des autorités compétentes des deux Etats.

La coopération entre les administrations fiscales des deux pays prévue par la convention, sous forme d'assistance mutuelle à l'assiette et au recouvrement, a donc beaucoup plus pour finalité de prévenir l'évasion fiscale et d'éviter les doubles déductions que de protéger les contribuables contre les inévitables doubles impositions résiduelles qu'aucune convention ne parvient totalement à éliminer.

Cette assistance mutuelle entre les services fiscaux trouve cependant sa propre limite dans le caractère tout relatif, en matière fiscale, de la prééminence de la Convention sur le droit interne.

Cependant, si le caractère mal affirmé de la prééminence de la Convention sur le droit interne peut exceptionnellement jouer en faveur du contribuable, il représente toutefois, dans la plupart des cas, un facteur critiquable d'insécurité juridique car il ne permet pas de garantir que les mécanismes d'élimination de la double imposition prévus par la Convention s'appliqueront pleinement pendant toute la durée prévue.

Néanmoins, les renvois au droit interne sont, en partie, inévitables pour l'application dans chaque Etat de la Convention, mais ils ne devraient présenter qu'un caractère auxiliaire ou subsidiaire.

Les spécialistes du droit fiscal international reconnaissent finalement, même si c'est souvent à regret, qu'« il ne peut être fait qu'un emploi limité des préceptes du droit international public, étant donné d'une part la nature particulière des conventions fiscales et, d'autre part, le caractère unilatéral de l'application que celles-ci reçoivent » (1).

En l'état actuel des choses, les conventions fiscales ne représentent qu'une « frêle passerelle jetée entre deux systèmes fiscaux » (1) et la place laissée au droit interne y demeure considérable.

(1) Cf. Guy Gest - L'imposition des bénéfices des sociétés françaises aux Etats-Unis.

Le mérite des négociateurs n'en est que plus grand d'avoir réussi, malgré tout, à faire sensiblement progresser par cette convention les relations fiscales américaines.

C'est la raison pour laquelle votre commission vous propose d'adopter le texte dont la teneur suit :

PROJET DE LOI

(Texte adopté par l'Assemblée nationale)

Article unique

Est autorisée la ratification de la Convention entre la République française et les Etats-Unis d'Amérique tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les successions et sur les donations, signée à Washington le 24 novembre 1978, dont le texte est annexé à la présente loi (1).

(1) voir le texte annexé au n° 106 (1979-1980)