



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 15.12.2011
SEC(2011) 1490 final

DOCUMENT DE TRAVAIL DES SERVICES DE LA COMMISSION

RÉSUMÉ DE L'ANALYSE D'IMPACT

Accompagnant le document

RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

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

{C(2011) 8819 final}
{SEC(2011) 1488 final}
{SEC(2011) 1489 final}

SYNTHÈSE

La présente analyse d'impact a été élaborée afin d'analyser les problèmes de discrimination et de double imposition liés aux successions au sein du marché intérieur et de déterminer la meilleure solution sur la base de laquelle la Commission fera une proposition.

Un nombre sans cesse croissant de citoyens de l'UE déménagent à l'étranger au sein du marché intérieur pour trouver du travail, se marier ou prendre leur retraite, en laissant derrière eux des membres de leur famille dans leur pays d'origine. D'autres achètent des biens immobiliers et investissent dans des actifs à l'étranger. Dans ces circonstances, la question de l'application de droits de successions aux héritages transfrontaliers ne cesse de gagner en importance.

Définition du problème

Dans les situations transfrontalières, les citoyens et entreprises de l'Union européenne peuvent être exposés à deux types de problèmes liés aux droits de succession. Premièrement, ils peuvent être victimes de discrimination fiscale. Deuxièmement, il existe un risque qu'une même succession soit taxée par plusieurs États membres sans suppression ni allégement partiel de la double imposition.

Ce problème peut entraîner des niveaux globaux de taxation considérablement plus élevés que ceux qui sont applicables dans les situations purement internes dans l'un ou l'autre des États membres concernés. Une augmentation de la pression fiscale peut avoir une incidence négative sur la valeur d'une succession et peut causer de grandes difficultés pour les citoyens et entreprises qui exercent leur droit de se déplacer et de travailler librement par-delà les frontières au sein du marché intérieur.

Les problèmes peuvent découler non seulement de la législation fiscale des États membres concernant les successions, mais aussi de leur droit privé relatif à ces dernières, ou d'une combinaison des deux types de législation.

En ce qui concerne le problème de la discrimination, lorsque des personnes héritent d'une propriété ou d'autres actifs par-delà les frontières, elles peuvent être soumises à des règles en matière de droits de succession moins favorables que celles qui leur seraient applicables en l'absence d'élément transfrontalier.

En ce qui concerne le problème de la double imposition, voir de l'imposition multiple, cette situation peut survenir essentiellement en raison de différences entre les règles des États membres concernant la personne à imposer et le type de taxe à appliquer. En outre, dans de nombreux cas, cette double imposition ne peut pas être supprimée, car, d'une part, les mécanismes d'allégement internes des États membres ne sont pas exhaustifs et, d'autre part, ces derniers n'ont conclu que peu de conventions bilatérales dans ce domaine et n'ont pas montré l'intention d'en négocier de nouvelles au cours des dernières années.

S'agissant de la quantification du problème, les incidences ne sont pas significatives au niveau macro. Les recettes provenant des droits de succession internes et transfrontaliers représentent ensemble moins de 0,5 % du total des recettes fiscales dans les États membres de l'UE, ce qui signifie que la part des seuls cas transfrontaliers doit être bien inférieure à ce chiffre. Toutefois,

au niveau micro, tant la discrimination que la double imposition, lorsqu'elles surviennent, peuvent avoir une incidence énorme sur les personnes effectivement concernées, en raison du taux de taxation élevé qui peut en découler, et ce malgré l'évolution à la baisse du niveau général de la fiscalité des successions.

L'ensemble des citoyens, entreprises et autres entités de l'UE soumis aux droits de succession sont potentiellement concernés par ces questions. Compte tenu de la tendance croissante à la migration et à la propriété transfrontalière au sein de l'UE, on peut s'attendre à une hausse du nombre de plaintes et de saisines de la Cour concernant certains aspects discriminatoires des législations nationales en matière de droits de succession, de même que du nombre de cas de double imposition.

Analyse de la subsidiarité

Il convient que la Commission, compte tenu de sa responsabilité pour assurer le bon fonctionnement du marché intérieur et promouvoir l'intérêt général de l'Union, envisage de prendre des mesures lorsque des solutions aux problèmes fiscaux transfrontaliers ne peuvent être trouvées au niveau national.

Il n'y a pas aujourd'hui au niveau de l'UE de règles d'harmonisation dans le domaine des droits de succession. En l'absence de règles de ce type, la fiscalité des successions relève de la compétence des États membres. Toutefois, dans l'exercice de cette compétence, ces derniers doivent respecter les libertés fondamentales du droit de l'UE et ne sont donc pas autorisés à opérer de discrimination sur la base de la nationalité ou à appliquer des restrictions injustifiées de ces libertés. La Cour de justice a confirmé l'application de ces principes aux droits de succession dans plusieurs affaires récentes. Cependant, la Cour a également indiqué que les États membres ne sont pas dans l'obligation d'éliminer la double imposition découlant de l'exercice parallèle de leurs droits d'imposition.

Compte tenu de la récente augmentation du nombre de procédures judiciaires, de plaintes, de demandes de renseignements et de réponses aux consultations publiques sur le sujet, il apparaît nécessaire que la Commission examine quel type de mesures pourrait compléter et soutenir les procédures d'infraction en cours et, en même temps, qu'elle propose des solutions appropriées au problème de la double imposition des successions transfrontalières.

Objectifs

L'objectif général de cette initiative est de permettre aux citoyens d'exercer leur droit de se déplacer et de travailler librement sur le marché intérieur, sans en être dissuadés par des obstacles liés aux droits de succession transfrontaliers. À cette fin, l'initiative a pour but

de promouvoir l'élimination de la discrimination dans le domaine des droits de successions et

de diminuer la double imposition des successions au sein de l'UE,

notamment pour éviter une pression fiscale trop élevée voire des taux d'imposition globaux confiscatoires.

Options stratégiques

EN

EN

Options stratégiques A: remédier à la discrimination fiscale relative aux successions transfrontalières

Option A1 - maintien de la situation actuelle

Option A2 – publication de principes pour des systèmes non discriminatoires de taxation des successions. Dans le cadre de cette option, la Commission publierait un document de travail des services de la Commission dans lequel elle rassemblerait les principes qui se dégagent de la jurisprudence sur les droits de succession et qui devraient régir la conception des systèmes de droits de succession. Les citoyens de l'Union seraient ainsi plus au fait des règles que les États membres doivent respecter lors de l'imposition des successions transfrontalières. Ce document aiderait également les États membres à mettre leurs règles relatives aux droits de succession en conformité avec le droit de l'Union.

Option A3 - règles obligatoires concernant la suppression des aspects discriminatoires de la législation des États membres en matière de droits de succession. Dans le cadre de cette option, la Commission proposerait que les principes énoncés dans la jurisprudence européenne applicable soient érigés en règles contraignantes au niveau de l'UE.

Options stratégiques B: remédier à la double imposition des successions transfrontalières

Option B1 - maintien de la situation actuelle

Option B2 – recommandation de la Commission relative à des dispositions nationales (unilatérales) visant à éviter la double imposition des successions. La Commission pourrait mettre en évidence les éléments permettant une interaction plus cohérente des règles fiscales nationales, de manière à éliminer la double imposition de manière globale, et inviter les États membres à modifier leur législation sur cette base.

Option B3 – recommandation de la Commission relative à la suppression de la double imposition au moyen d'accords bilatéraux entre les États membres destinés à éviter la double imposition des successions. La Commission pourrait recommander aux États membres de mettre en place un réseau complet de conventions bilatérales concernant la double imposition des successions, sur la base soit de la convention modèle de l'OCDE sur les droits de succession de 1982 (***option B3.a***) soit d'un autre modèle comme un modèle UE (***option B3.b***), ou bien d'inclure des dispositions sur les droits de succession dans le champ d'application des conventions bilatérales existantes en ce qui concerne l'impôt sur les revenus (***option B3.c***). La première variante (B3.a) a d'emblée été considérée comme moins appropriée, car le modèle de l'OCDE n'a pas été modifié de manière à remédier aux lacunes constatées et ne permettrait donc pas de résoudre les problèmes efficacement. Une autre raison pour laquelle le modèle actuel pourrait ne pas être un point de départ idéal réside dans le fait que l'OCDE envisage actuellement sa mise à jour.

Option B4 – règles contraignantes régissant les conventions bilatérales: adoption dans le droit de l'UE a) d'une base unique pour la détermination de la responsabilité fiscale dans

les relations bilatérales, par exemple la localisation des actifs ou le lieu de résidence du défunt, ou b) de règles communes minimales pour les conventions bilatérales. Bien que suggérée par certaines parties prenantes, **l'élaboration de ces règles exigerait des efforts disproportionnés étant donné que celles-ci devraient être adoptées à l'unanimité**; de plus, cette option ne permettrait pas de résoudre le problème aussi longtemps que les États membres ne sont pas prêts à conclure des conventions bilatérales concernant les droits de succession.

Option B5 – convention préventive de la double imposition multilatérale à l'échelle de l'UE.

Certaines parties prenantes et commentateurs ont avancé que les États membres pourraient conclure une convention multilatérale relative à la prévention de la double imposition des biens immobiliers et des successions. Toutefois, cette option a d'emblée été considérée comme moins appropriée, car il est **peu probable que les États membres puissent s'accorder sur une telle convention, étant donné l'échec d'une précédente tentative pour arriver à une solution de ce type pour l'impôt sur les revenus. En outre, si elle était proposée par la Commission, cette convention ne pourrait l'être que sous la forme d'une directive, qui relèverait de l'option B6.**

Option B6 – dispositions législatives contraignantes de l'UE. Un instrument contraignant à l'échelle de l'UE, prenant la forme d'une directive, pourrait prévoir i) une base unique harmonisée pour l'imposition, par exemple au lieu d'établissement des actifs ou du défunt (***option B6.a***); ii) une combinaison de définitions communes et d'une base unique harmonisée (***option B6.b***); iii) la suppression de la double imposition uniquement, au moyen d'une disposition contraignante unilatérale en la matière assortie d'un mécanisme contraignant de règlement des litiges, sans modification des règles des États membres relatives aux droits de succession (***option B6.c***); iv) une combinaison des éléments des options B6.a, b et c, c'est-à-dire une base unique harmonisée, des définitions communes et un mécanisme contraignant de règlement des litiges (***option B6.d***). La première variante (B6.a) a d'emblée été considérée comme moins appropriée, car elle ne constitue pas une solution efficace si elle n'est pas combinée à des définitions communes de notions telles que les actifs et à des règles applicables en cas de double résidence/lien, comme proposé dans une autre variante (B6.b).

Évaluation des incidences les plus significatives

Les incidences suivantes ont été analysées:

Libertés fondamentales

Coûts pour les contribuables et les administrations fiscales

Effets sociaux

Effets économiques

En ce qui concerne les effets économiques et sociaux, l'analyse se concentre sur les personnes concernées, étant donné qu'au niveau macro, il est peu probable que l'adoption de solutions pour régler les problèmes de droits de succession transfrontaliers ait une incidence importante, compte tenu de la faible proportion que représentent ces droits dans les recettes totales des États membres.

EN

EN

S'agissant des solutions envisageables au problème de la discrimination fiscale des successions transfrontalières (options stratégiques A), tant la publication d'un ensemble de principes que des règles obligatoires permettraient de promouvoir dans une plus large mesure le respect des libertés fondamentales; en cas de règles obligatoires, on pourrait aussi accroître la sécurité juridique et réduire de ce fait la nécessité d'actions judiciaires. Pour les raisons indiquées, ces deux options permettraient également de diminuer les coûts pour les contribuables et les administrations fiscales. En ce qui concerne les effets économiques et sociaux, l'une comme l'autre devraient conduire à davantage de certitude quant aux implications de la circulation transfrontalière et renforcer la confiance dans le marché intérieur.

En ce qui concerne les options stratégiques pour remédier à la double imposition des successions (options stratégiques B), l'option consistant à ne rien faire signifierait que la double imposition se poursuivrait, rendant plus difficile l'exercice des libertés fondamentales. L'absence de mécanisme d'allégement peut être coûteuse dans certains cas individuels. S'agissant des effets sociaux, le manque de solutions globales devrait avant tout toucher les classes moyennes, car les plus fortunés recourent probablement aux services de conseillers fiscaux qui les aident dans la planification fiscale et les plus pauvres sont moins susceptibles d'hériter par-delà des frontières. Les effets économiques de cette double imposition ne semblent pas à l'heure actuelle affecter un nombre important de citoyens, mais ils peuvent être très lourds pour les citoyens qui font usage de leur droit à pratiquer des activités transfrontalières.

Tant une recommandation de la Commission relative aux mesures à prendre par les États membres en ce qui concerne les mécanismes d'allégements (option B.2) que l'allégement de la double imposition au moyen d'accords bilatéraux entre les États membres (option B.3) pourraient contribuer à réduire le nombre de cas dans lesquels les successions transfrontalières sont soumises à une double imposition. Ces mesures permettraient de faciliter l'exercice des libertés fondamentales. Accroître le niveau disponible d'allégement de la double imposition dans les cas de successions transfrontalières pourrait entraîner une réduction de coûts pour les contribuables et, avec le temps, bénéficier à un nombre croissant de contribuables qui font usage de leur droit à pratiquer des activités transfrontalières.

Des dispositions législatives contraignantes de l'UE qui obligeraient les États membres à concevoir leurs systèmes d'imposition de manière à éviter le risque de double imposition, ou leur imposeraient d'octroyer un allégement de la double imposition, seraient de nature à produire des effets plus certains que les options précédentes.

Comparaison des options stratégiques

Afin d'évaluer les options stratégiques destinées à éliminer la discrimination (options stratégiques A), les critères suivants ont été utilisés:

Incitation: incitation pour les États membres à modifier leurs règles discriminatoires

Efficacité: efficacité au regard de la réalisation de l'objectif consistant à faire respecter la législation de l'UE et à améliorer la sécurité juridique en ce qui concerne les types de dispositions discriminatoires

Proportionnalité: limitation des mesures de l'UE à ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi

Efficience: mesure dans laquelle les objectifs peuvent être atteints pour un niveau donné de ressources/au moindre coût

Flexibilité: facilité d'ajustement à l'évolution de la jurisprudence et de la législation nationale

Les tableaux suivants présentent une comparaison des notations des différentes options (incidence négative, neutre ou positive).

Comparaison des options stratégiques A

Critères	A1 – statu quo	A2 – publication d'un ensemble de principes	A3 – dispositions législatives
Incitation à modifier la législation	0	+	+
Efficacité	0	+	+
Proportionnalité	+	+	0
Efficience	-	+	0
Flexibilité	s.o.	+	0

Conclusion: **L'option privilégiée est l'option A2** car, en soutenant les procédures d'infraction de la Commission, elle permettrait de traiter les problèmes actuels de discrimination fiscale d'une manière efficace, flexible et efficace sur le plan des coûts.

Afin d'évaluer les options stratégiques destinées à réduire la double imposition (options stratégiques B), les critères suivants ont été utilisés:

Efficacité: efficacité au regard de la réalisation de l'objectif consistant à réduire la double imposition et à assurer la sécurité juridique à cet égard

Proportionnalité: limitation des mesures de l'UE/de l'harmonisation à l'échelle de l'UE à ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi

Efficience, en particulier facilité de mise en œuvre: mesure dans laquelle les objectifs peuvent être atteints pour un niveau donné de ressources/au moindre coût, notamment en ce qui concerne la facilité de mise en œuvre

Flexibilité: flexibilité en termes de champ d'application, de facilité d'adaptation aux modifications des lois et pratiques

EN

EN

Comparaison des options stratégiques B

Critères	<u>B1</u>	<u>B2</u>	<u>B3.b</u>	<u>B3.c</u>	<u>B6.b</u>	<u>B6.c</u>	<u>B6.d</u>
	statu quo	amélioration de l'allégement unilatéral	Conventions concernant les droits de succession fondées sur un modèle de l'UE	Conventions concernant l'impôt sur les revenus incluant des dispositions sur les successions	Base et définitions communes contraignantes	Allègement et règlement des litiges obligatoires	B6.b + B6.c
Efficacité	-	+	+	+	++	++	++
Proportionnalité	0	+	+	+	--	-	--
Efficience/facilité de mise en œuvre	0	++	--	--	--	-	--
Flexibilité	s.o.	++	-	-	--	-	--

Conclusion: **L'option privilégiée est l'option B2**, car elle permet d'éviter la double imposition de manière efficace et certainement proportionnée. Les autres options seraient nettement moins efficaces au regard de leur coût et demanderaient plus de temps; de plus, leur faisabilité politique est incertaine. L'option B6.c est une option qui pourrait être envisagée ultérieurement, si l'examen de la mise en œuvre de l'option B2 en faisait apparaître la nécessité. La préférence pour l'option B2 par rapport aux options B3.b et B3.c, qui concernent toutes deux des solutions supposant une action bilatérale des États membres, est également fondée sur le fait que les États membres ne semblent pas donner la priorité à la conclusion de conventions sur la double imposition des successions ou à la révision des conventions existantes.

Option privilégiée

L'option privilégiée, qui est une combinaison des options A2 et B2, est, en résumé, la suivante:

Les principes qui se dégagent de la jurisprudence sur les droits de succession et qui devraient régir la conception des systèmes d'imposition des successions pourraient être rassemblés et publiés dans un document unique. L'idée serait de sensibiliser davantage les citoyens de l'Union aux règles que les États membres doivent respecter lors de l'imposition des successions transfrontalières. Ce document pourrait également aider les États membres à mettre leurs règles relatives aux droits de succession en conformité avec le droit de l'Union. La Commission indiquerait, par exemple, les types de règles que la Cour a identifiées comme des violations des libertés fondamentales.

En outre, la Commission pourrait adopter une recommandation (au titre de l'article 292 du TFUE) mettant en évidence les éléments qui permettraient d'éliminer la double imposition de

EN

EN

manière globale, sans pour autant exiger des États membres qu'ils modifient sur le fond leurs règles régissant les droits de succession. Elle inviterait les États membres à modifier leurs systèmes nationaux d'allégement de la double imposition sur cette base. L'objectif ultime pourrait être de veiller à ce que la charge fiscale globale sur une succession transfrontalière ne soit pas plus élevée que dans une situation interne, en améliorant le fonctionnement des mécanismes d'allégement unilatéraux existants.

Suivi et évaluation

La Commission pourrait établir, à intervalles réguliers, des rapports d'évaluation mettant l'accent sur les données relatives à la migration transfrontalière, à la propriété d'actifs transfrontaliers (y compris les actifs financiers et immobiliers), aux taux nationaux des droits de succession et aux modifications apportées au droit interne des États membres pour éliminer la discrimination et réduire la double imposition, à l'évolution de conventions bilatérales et aux affaires examinées par la Cour dans ce domaine.

Les solutions proposées n'auraient bien entendu pas d'incidence sur le droit de la Commission de présenter une proposition législative à l'avenir si elle le juge approprié.