

# PLAN DE L'OUVRAGE

Première partie – Droit civil comparé :	
Les principaux systèmes européens.....	11
<b>Perspectives comparatives sur la succession     ab intestat, par Bernard Dutoit</b> .....	13
<b>La vocation successorale volontaire dans certains     droits européens, par Andrea Bonomi</b> .....	31
Deuxième partie - Droit fiscal international .....	69
<b>Les conventions suisses de double imposition en matière     d'impôts sur les successions, par Yves Noël</b> .....	71
Troisième partie - Aspects pratiques du règlement de la succession : la légitimation de l'héritier et les pouvoirs de l'exécuteur testamentaire .....	89
<b>Le cas de l'Allemagne et du Portugal,     par Elke Lefrançois-Dombek</b> .....	91
<b>Etude de droits français, anglais et monégasque,     par Vincent Chetail</b> .....	125
<b>Le cas de la Belgique, des Pays-Bas et de l'Italie,     par Nathalie Berniquet Gajic</b> .....	157
<b>Le cas de l'Espagne, par Marcos A. López Suárez</b> .....	209
<b>Le cas de la Grèce, par Michael Nicolas Mitzicos</b> .....	235
<b>Problèmes de droit international privé, par Stéphane Abbet</b> .....	269
Table des matières .....	297
Dans la même collection .....	307

# Les conventions suisses de double imposition en matière d'impôts sur les successions

Yves Noël\*

## Introduction

Le constat d'une mobilité croissante des personnes à la charnière des XX<sup>ème</sup> et XXI<sup>ème</sup> siècles est devenu un lieu commun ; commun mais bien réel. Dans le domaine de la fiscalité, cette mobilité accroît les conflits potentiels de compétence entre deux ou plusieurs Etats désireux de taxer les revenus – voire la fortune – d'une même personne. Et le risque de tels conflits existe aussi au décès de la personne, lorsqu'il s'agit d'imposer sa succession.

Dans la fiscalité des successions, un premier facteur d'internationalisation est la dispersion des familles entre plusieurs pays : il arrive de plus en plus fréquemment que les héritiers ne résident pas dans le pays du *de cuius*. Quel est l'Etat compétent pour imposer cette succession ? Celui du *de cuius* ou celui des héritiers, enrichis du fait de la succession ? Un autre exemple de plus en plus fréquent est celui d'un *de cuius* possédant dans un pays étranger un bien immobilier, par exemple une maison de vacances. Là également, l'Etat de domicile du *de cuius* et l'Etat du lieu de situation de l'immeuble sont en conflit potentiel pour frapper de droits successoraux le transfert de l'immeuble aux héritiers. Le problème est voisin si le *de cuius* possédait des biens mobiliers à l'étranger, en particulier des comptes bancaires ou des actions de sociétés étrangères.

Le droit interne de la plupart des Etats contient des règles tendant à limiter, de façon unilatérale, la double imposition d'une succession. Mais ces règles unilatérales, et parfois contradictoires lorsqu'on les rapproche, ne suffisent pas. Des conventions de double imposition en matière d'impôts sur les successions ont donc dû être conclues entre les Etats, afin d'harmoniser les règles de conflit et de minimiser ainsi le coût fiscal d'une succession internationale.

---

\* Professeur à l'Université de Lausanne, avocat.

Nous décrivons ainsi, pour ce qui est du droit suisse, les règles internes en la matière puis trois conventions de double imposition passées avec des Etats européens, la journée d'études étant consacrée au droit des successions sur notre continent.

## I. Les règles de droit interne suisse

L'imposition des successions suisses est une compétence exclusivement cantonale. L'ancienne, pas plus que la nouvelle, Constitution fédérale n'instaure de compétence de la Confédération en matière d'imposition des successions. Par ailleurs, les impôts successoraux des cantons ne sont pas visés par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID). Ainsi, les cantons disposent d'une liberté complète tant sur le principe que sur les modalités des impôts devant frapper la transmission patrimoniale à titre successoral. Il en va par ailleurs de même pour l'autre cas de transfert patrimonial à titre gratuit, soit les donations. Les seules limites posées à cette liberté sont, bien entendu, les règles constitutionnelles fédérales habituelles (notamment le principe de l'égalité de traitement, de la légalité ainsi que celui de l'interdiction de la double imposition intercantonale). La règle constitutionnelle interdisant la double imposition intercantonale en particulier (art. 46 al. 2 aCst ; art. 127 al. 3 nCst) a amené à l'unification des législations cantonales sur la question centrale des règles d'assujettissement à l'impôt. Elles sont en Suisse toutes semblables. Elles s'appliquent en outre, et en général, tant aux situations intercantionales qu'internationales. Nous passons en revue ci-après les règles posées dans la loi vaudoise régissant la matière, la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (ci-après : LMSD). On retrouve les mêmes principes dans les législations des autres cantons connaissant un impôt successoral.

Sont soumis à l'impôt vaudois sur les successions :

- tous les biens mobiliers compris dans une succession ouverte dans le canton, où qu'ils soient situés (art. 11 lit. b LMSD) ;
- tout immeuble ou part d'immeubles situés dans le canton, ainsi que les droits réels grevant des immeubles situés dans le canton, quel que soit le lieu d'ouverture de la succession (art. 11 lit. a LMSD) ;

- tous les biens mobiliers compris dans une succession ouverte hors de Suisse, lorsqu'une convention internationale en matière de double imposition attribue le pouvoir d'imposer à la Suisse (art. 11 lit. c LMSD)<sup>1</sup>.

On déduit des deux premiers cas d'assujettissement ci-dessus qu'à contrario le canton de Vaud ne peut imposer, sauf règle contraire d'une convention de double imposition :

- les biens mobiliers dans le canton d'une succession ouverte à l'étranger ;
- les biens immobiliers sis à l'étranger d'une succession ouverte dans le canton.

Ainsi, les règles d'assujettissement, que l'on retrouve dans les autres législations cantonales, interprétées de manière négative, constituent l'essentiel des règles de droit interne suisse évitant la double imposition internationale des successions.

En retenant comme for successoral principal le lieu d'ouverture de la succession, soit le dernier domicile du défunt<sup>2</sup>, le droit vaudois et celui des autres cantons ignore le domicile des héritiers, qui est ainsi irrelevant en matière de fiscalité des successions en Suisse. Et cela alors même que la plupart des cantons connaissent un impôt successoral frappant les parts héréditaires revenant à chacun des héritiers, ceux-ci étant les contribuables, plutôt que la masse successorale en tant que telle. Dès lors, la succession d'une personne ayant son domicile en Suisse au moment de son décès sera entièrement imposée en Suisse alors même que tous les héritiers sont résidents à l'étranger. De même le transfert à titre successoral de l'immeuble suisse d'une succession dont le *de cuius* et les héritiers sont tous domiciliés à l'étranger sera également assujéti à l'impôt sur les successions du canton concerné, s'il connaît un tel impôt.

Dans le canton de Vaud, l'impôt sur les successions est dû par les héritiers qui en sont les contribuables (art. 18 LMSD). Le barème de l'impôt croît à la

---

<sup>1</sup> Lorsqu'une convention de double imposition attribue à un Etat le pouvoir d'imposer, il faut encore, pour que l'imposition intervienne, que cet Etat dispose d'une base légale interne, qui assoit cette imposition. Les règles des conventions de double imposition ne constituent pas en effet du droit fiscal primaire. Elles n'ont qu'un effet négatif, soit celui de limiter le pouvoir d'un Etat de taxer une situation internationale (cf. X. OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 2001, p. 195). Il était donc nécessaire, dans la LMSD, de prévoir expressément cette base légale interne, pour le cas de biens mobiliers compris dans une succession ouverte hors de Suisse, qui, selon les règles suisses de conflit, ne sont en principe pas imposables dans notre pays.

<sup>2</sup> Celui-ci peut être différent de l'endroit où survient le décès lui-même.

mesure de l'éloignement de l'héritier par rapport au *de cuius*. Le taux de l'impôt prévu dans chaque barème est progressif, en fonction du montant de la part successorale revenant à l'héritier. Pour les descendants en ligne directe et le conjoint, le taux est de 1.2% à 3.5% (art. 34 LMSD et barème y annexé) ; pour les pères et mères de 2.6% à 7.5% ; pour les frères et sœurs de 5.2% à 12.5%. Les taux continuent de croître, au fur et à mesure de l'éloignement de parenté, jusqu'au barème le plus élevé, qui s'applique aux collatéraux autres que les grands-oncles, petits-neveux, arrière-petits-neveux, cousins germains et issus de germains, ainsi qu'aux personnes non apparentées, au taux de 15.8% à 25%. Ces taux doivent être doublés lorsque les communes concernées prélèvent un impôt successoral équivalent à l'impôt cantonal. Dans le canton de Vaud en effet, les communes sont également autorisées à prélever un impôt sur les successions (art. premier lit. g et art. 25 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux (LIC)). L'impôt communal sur les successions – et l'impôt communal sur les donations – ne peut dépasser un franc par franc d'impôt ordinaire perçu par le canton (art. 25 al. premier LIC).

Ainsi, même lorsque l'héritier est domicilié à l'étranger, son degré de proximité d'avec le *de cuius* déterminera le taux applicable à la part successorale lui revenant, dans les cas d'une succession ouverte en Suisse ou d'un immeuble sis dans notre pays.

On relèvera que certains cantons n'imposent pas les successions entre conjoints, voire entre parents et enfants.

Les règles de droit interne exposées ci-dessus n'éliminent pas tous les cas de double imposition qui pourraient se présenter au niveau international. En particulier, la double imposition n'est pas éliminée par les règles internes du droit suisse dans les cas suivants :

- succession ouverte en Suisse mais imposition des héritiers étrangers par l'Etat de leur domicile ;
- succession ouverte en Suisse et imposition de biens mobiliers par l'Etat de leur lieu de situation ;
- succession ouverte à l'étranger et imposée sur l'entier de ses actifs, y compris un ou des immeubles situés en Suisse ;
- *de cuius* considéré comme domicilié en Suisse et à l'étranger par chacun des Etats concernés.

En droit vaudois, une seule mesure tend à alléger la double imposition qui résulterait de tels cas : l'art. 28 lit e LMSD dispose qu'est déduit de l'actif brut d'une succession taxée dans le canton l'impôt étranger sur les successions en

cas de double imposition effective. L'impôt étranger n'est que déduit de l'actif brut de la succession et n'est pas imputé sur l'impôt successoral suisse. L'atténuation de la double imposition est donc très partielle. Cette règle ne se retrouve pas par ailleurs systématiquement dans les autres législations cantonales.

Ainsi, et sous la réserve qui vient d'être mentionnée, la double imposition demeure dans ces cas, en l'absence de convention de double imposition.

## II. Les conventions de double imposition conclues par la Suisse

Consciente du poids de la double imposition en matière de succession, la Suisse a conclu à ce jour dix conventions de double imposition en matière d'impôts sur les successions, avant tout avec des Etats européens. Il s'agit des conventions avec l'Allemagne (1978), l'Autriche (1974), le Danemark (1973), les Etats-Unis (1951), la Finlande (1953), la France (1956), la Grande-Bretagne (1956 et 1993), la Hollande (1951), la Norvège (1956), la Suède (1979)<sup>3</sup>.

Le nombre de ces conventions est faible en regard de la soixantaine de conventions conclues par la Suisse en matière d'impôt sur le revenu.

Ces conventions sont bien entendu conclues par la Confédération, alors même qu'il s'agit d'impôts successoraux de compétence, on l'a vu, exclusivement cantonale. Ces conventions lient les cantons et l'emportent sur le droit cantonal contraire.

Aucune des conventions ne s'applique aux donations, alors même qu'elles sont frappées, dans la plupart des cas, d'un impôt équivalent à l'impôt sur les successions. Seules les conventions avec l'Allemagne et avec la Suède évoquent la question de l'impôt sur les donations, en prévoyant que le mécanisme de la procédure amiable est ouvert en cas de double imposition d'une donation.

<sup>3</sup> Cf. F. ZUPPINGER, *Erbschafts- und Schenkungssteuern in internationalen Verhältnissen*, Handbuch 1993, p. 403 ; F. RICHNER, « Das internationale Erbschaftssteuerrecht der Schweiz », *Arch.* 60, p. 129 ; J.-M. RIVIER, « La succession en droit fiscal international », *RDAF* 1997, p. 673 ; P. GILLIOZ, *La double imposition internationale des successions et donations*, Rapport suisse au Congrès de l'IFA, CDFI LXXb, Londres 1985, p. 554.

Les conventions s'appliquent aux successions dont le *de cuius* était domicilié sur le territoire de l'un ou l'autre des Etats ou dans les deux Etats au moment de son décès mais non aux successions d'une personne domiciliée dans un Etat tiers au moment de son décès. La nationalité du *de cuius* est en principe irrelevante, sauf dans certains cas prévus notamment dans nos conventions avec les Etats-Unis, le Royaume-Uni ou l'Allemagne.

On relèvera que l'OCDE a élaboré une Convention-modèle en matière de succession en 1982, afin d'unifier les règles de fiscalité internationale des successions. Un premier modèle, élaboré en 1963, ne couvrait que les successions. Le modèle de 1982 couvre les successions et les donations. Ses règles de base en sont les suivantes :

1. Tous les biens mobiliers sont imposables au dernier domicile du défunt, où qu'ils soient situés ;
2. Les biens immobiliers sont imposables au lieu de situation ;
3. Les biens mobiliers appartenant à l'établissement stable d'une entreprise propriété du défunt ou à une base fixe d'affaires qui servait à l'exercice par lui d'une profession libérale sont imposables au lieu de situation de l'établissement stable ou de la base fixe d'affaires ;
4. Les dettes sont déductibles de l'actif brut, en principe dans l'Etat du bien auquel elles sont rattachées.

Nous allons traiter ci-dessous trois des conventions signées par la Suisse, soit celles passées avec la France, l'Allemagne et la Grande Bretagne. Par souci de systématique, nous examinerons à chaque fois leur champ d'application, les impôts visés, les règles sur le domicile, les règles principales de répartition du droit d'imposer et enfin quelques règles propres à chaque convention.

#### A. Convention avec la France

1. Conclue le 31 décembre 1953, notre convention avec la France est entrée en vigueur le 20 janvier 1955<sup>4</sup>. Le champ d'application de la convention est celui des successions de personnes ayant eu leur dernier domicile dans l'un des deux Etats (art. premier, al. premier).

<sup>4</sup> Cf. BEGLE, « La convention franco-suisse du 31 décembre 1953 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions », *RDAF* 1955, p. 161.

2. Les impôts visés sont les impôts sur les successions, soit les impôts perçus pour cause de mort, en vertu de la législation suisse ou française, sous forme d'impôt sur la masse successorale, d'impôt sur les parts héréditaires ou de droit de mutation (art. premier al. 2).

3. Comme dernier domicile du défunt, la convention retient le lieu où celui-ci avait, au moment de son décès, son foyer d'habitation permanent, tel qu'il est défini dans la convention conclue le 31 décembre 1953 entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune (art. 3 al. 2). Malgré son remplacement par la convention actuelle entre la Suisse et la France en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, de 1966, c'est bien à cette ancienne convention de double imposition en matière d'impôt sur le revenu, de 1953, que l'on doit encore se référer de nos jours pour déterminer, en matière d'impôt sur les successions, le foyer permanent d'habitation. Celui-ci est défini dans l'ancienne convention de 1953 en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune dans les termes suivants : « Une personne physique est domiciliée (...) au lieu où elle a son foyer permanent d'habitation, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites ».

L'art. 3 al. 2 de la convention en matière d'impôts sur les successions ne renvoie qu'au premier alinéa du paragraphe 2 de l'art. 2 de la convention sur le revenu et la fortune, qui vient d'être cité ; mais le second alinéa de cette disposition est également applicable en matière de succession, qui stipule : « Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le domicile d'après l'alinéa qui précède, la personne physique est réputée posséder son domicile dans celui des deux Etats où elle a son séjour principal. En cas de séjour d'égale durée dans les deux Etats, elle est réputée avoir son domicile dans celui des deux Etats dont elle a la nationalité ; si elle a la nationalité des deux Etats ou n'est ressortissante d'aucun d'eux, les autorités administratives supérieures des deux Etats s'entendront ».<sup>5</sup>

4. Les règles principales de répartition du droit de taxer entre les deux Etats sont les suivantes.

Les biens immobiliers (y compris les accessoires) ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où ils sont situés (art. 2, § premier).

<sup>5</sup> Cf. Protocole final de la convention en matière d'impôt sur les successions, ad. art. 3.

Sont considérés comme biens immobiliers les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur des biens immobiliers, à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier (art. 2, § premier al. 2). Il pourra arriver que la Suisse et la France aient chacune une compréhension différente de la notion de bien immobilier, au regard de leur propre droit privé. Dans ce cas, c'est la législation de l'Etat dans lequel le bien est situé ou sur lequel porte le droit concerné qui sera déterminante pour retenir ou non le caractère immobilier ainsi que la qualification d'accessoire (art. 2 § premier al. 3). Par exemple, dans le cas d'un immeuble détenu par le *de cuius* via une société immobilière, ce sera la législation de l'Etat où est situé l'immeuble qui décidera du caractère mobilier ou immobilier des actions de cette société. Il se trouve que la Suisse et la France ont retenu, par voie de procédure amiable, que chaque Etat considèrerait les actions d'une telle société comme des biens mobiliers et non immobiliers. C'est dans ce cas l'Etat du dernier domicile du défunt qui pourra seul imposer le transfert de ces actions, dont la valeur équivaldra en principe à la valeur nette de l'immeuble.

Les biens meubles corporels ou incorporels laissés par un défunt ayant eu son dernier domicile dans l'un des deux Etats et investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale de tout genre seront soumis aux impôts de succession dans l'Etat de l'établissement stable auquel ils sont affectés (art. 2 § 2 al. premier lit. a et b). Il est également renvoyé à l'ancienne convention conclue en 1953 entre la France et la Suisse en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune pour la définition de l'établissement stable<sup>6</sup>. On distinguera ce cas de celui où le *de cuius* a effectué ses investissements dans des sociétés de capitaux ou dans des sociétés en commandite simple, auxquels les règles régissant les biens mobiliers s'appliquent (art. 2, § 2 al. 2).

Le régime de l'établissement stable est également applicable pour les biens meubles corporels ou incorporels rattachés à des installations permanentes et affectés à l'exercice d'une profession libérale : ces biens ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où se trouvent ces installations (art. 2, § 3).

Enfin, tous les biens qui ne sont pas décrits dans les règles susmentionnées, et sous réserve de la règle décrite ci-dessous, au point 2.4.1.5, sont imposables

<sup>6</sup> Art. 2, § 2 al. 3, qui renvoie à l'art. 4, § 2 de la convention en matière d'impôt sur le revenu et la fortune de 1953.

uniquement dans l'Etat où le défunt avait son dernier domicile (art. 3 § 1). On retiendra enfin que les Etats contractants sont autorisés, si cela est prévu dans leur législation interne, de retenir le taux d'imposition qui serait applicable à la totalité de la succession, pour la part des biens qu'ils sont autorisés à imposer aux termes de la convention (règle dite de la réserve du taux global ; Protocole final ad art. 2 et 3).

5. On signalera une exception propre à la convention franco-suisse : les meubles meublants, y compris le linge et les objets ménagers ainsi que les objets et collections d'art sont soumis aux impôts sur les successions au lieu où ils se trouvent effectivement à la date du décès (art. 2 § 4). Sans cette règle, la collection d'art qu'une personne domiciliée en Suisse posséderait dans un appartement parisien serait imposable en Suisse, selon les règles internes du droit suisse mais également celles de la Convention-modèle de l'OCDE. En raison de cette règle spéciale, c'est donc uniquement la France qui pourra imposer la collection d'art au titre des droits de succession.

## B. Convention avec l'Allemagne

1. Conclue le 30 novembre 1978, notre convention avec la République fédérale d'Allemagne est entrée en vigueur le 28 septembre 1980<sup>7</sup>. Elle s'applique aux successions de personnes ayant, au moment de leur décès, leur domicile dans un Etat contractant ou dans les deux Etats contractants (art. premier).

2. Les impôts visés sont les impôts perçus par suite de décès sous forme d'impôts sur la masse successorale, d'impôts sur les parts héréditaires, de droits de mutation ou d'impôts sur les donations pour cause de mort (art. 2 al. 2). On relève à cet égard que seuls les impôts sur les donations pour cause de mort entrent dans le champ de la convention, à l'exclusion des impôts frappant les donations entre vifs. La convention prévoit toutefois que la voie de la procédure amiable est ouverte, dans les cas où les deux Etats contractants le souhaitent, pour tenter d'éliminer la double imposition des donations ou des libéralités à but déterminé entre vifs (art. 12 al. 3).

<sup>7</sup> Cf. LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL, *Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Deutschland*, 1971 et 1978, vol 5 ; R. VON SIEBENTHAL, « Das neue Erbschaftssteuerabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland », *Arch.* 48, p. 289.

3. Notre convention avec l'Allemagne reprend les règles de la Convention-modèle de l'OCDE de 1982 sur le domicile. Elle prévoit en effet la même série de dispositions « en cascade » pour trancher entre les deux Etats lorsque chacun revendique le dernier domicile du défunt :

- a) le défunt est considéré comme domicilié dans l'Etat où il disposait d'un foyer d'habitation permanent. En cas de foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, c'est le centre des intérêts vitaux, soit l'Etat avec lequel les liens personnels et économiques du défunt étaient les plus étroits, qui est déterminant ;
- b) Si le centre des intérêts vitaux ne peut être déterminé ou s'il n'en existe aucun dans les deux Etats parties à la Convention, le domicile est au lieu du séjour habituel du défunt ;
- c) S'il y a séjour habituel dans les deux Etats, ou dans aucun de ceux-ci, c'est l'Etat dont le défunt possédait la nationalité qui est compétent pour taxer la succession ;
- d) Si le défunt possédait la nationalité des deux Etats ou s'il n'en possédait aucune des deux, les parties contractantes recourent à la procédure amiable, lors de laquelle les autorités compétentes tentent de trancher la question d'un commun accord (art. 4 al. 2).

4. On retrouve également les principes de la Convention-modèle de l'OCDE pour la détermination des compétences fiscales respectives des deux Etats.

Les biens immobiliers sont imposés au lieu de situation (art. 5 al. 1). La convention précise expressément que le terme « biens immobiliers » comprend les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles. En revanche, les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers. Pour les biens ne rentrant ni dans l'une ni dans l'autre de ces catégories, la convention renvoie au droit de l'Etat de situation pour trancher sur la question de la qualification (art. 5 al. 2).

Quant aux méthodes d'élimination de la double imposition, c'est la méthode de l'exemption qui est retenue par la Suisse et celle du crédit d'impôt par l'Allemagne. Toutefois, en Allemagne, les immeubles suisses d'un *de cuius*

suisse sont exemptés de l'impôt allemand (art. 10 al. 1 lit. a). Les deux Etats sont par ailleurs en droit de retenir le taux d'imposition qui serait applicable à l'entier de la succession pour la part de la succession soumise à leur souveraineté aux termes de la convention.

Enfin, l'échange de renseignements est prévu, aux fins d'une correcte application des dispositions de la convention. Il ne peut toutefois être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial (art. 13 al. 1).

On retrouve également la règle spéciale de l'établissement stable. Les biens faisant partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise qu'un défunt qui avait son domicile dans un Etat contractant au moment de son décès possédait dans l'autre Etat contractant sont imposables exclusivement dans cet autre Etat (art. 6 al. 1). Il en va de même des biens appartenant à une base fixe d'affaires d'une personne qui exerçait une profession libérale ou une autre activité indépendante de caractère analogue (art. 6 al. 8). La règle de l'établissement stable est également applicable aux participations à des sociétés de personnes (art. 6 al. 9). C'est donc au lieu où est active la société de personnes et non au dernier domicile du défunt qui y participe que sera prélevé l'impôt successoral.

Enfin, les biens non expressément décrits dans la convention sont imposables exclusivement au dernier domicile du défunt (art. 8 al. 1).

5. Au chapitre des règles particulières, on notera celles permettant une imposition subsidiaire de l'Allemagne. Ces règles spéciales, qu'on ne trouve pas dans la Convention-modèle, ont répondu, dans les deux premiers cas cités ci-dessous, à la préoccupation de l'Allemagne de limiter l'attractivité fiscale d'un déménagement d'Allemagne en Suisse pour les personnes – en général âgées – souhaitant voir leur succession échapper à l'impôt allemand. Trois cas sont traités :

a) Foyer d'habitation allemand contemporain au décès

Au moment de son décès, tout en ayant son domicile en Suisse, le défunt disposait d'un foyer d'habitation permanent en Allemagne. Dans ce cas, et si le *de cuius* disposait depuis au moins cinq ans de ce foyer d'habitation en Allemagne, les biens de la succession vont être imposés en Allemagne, en plus de leur imposition au dernier domicile, soit en Suisse. Pour éliminer la double imposition, l'Allemagne a l'obligation d'imputer l'impôt suisse sur l'impôt allemand (art. 4 al. 3, qui renvoie à l'art. 10 al. premier). Le montant à imputer

ne peut toutefois pas dépasser la partie de l'impôt allemand déterminée avant l'imputation, qui correspond aux biens imposables en Suisse (art. 10 al. 1 lit. b). Ainsi, la Suisse voit son droit de taxer sauvegardé et l'Allemagne recueille la part d'impôt allemand qui excède l'impôt suisse. Au total, l'impôt le plus élevé des deux Etats est prélevé dans tous les cas, ce qui est le propre du crédit d'impôt. Cette règle particulière s'applique même si le défunt était de nationalité suisse.

b) Foyer d'habitation allemand antérieur au décès

Dans cette seconde hypothèse, le défunt décédé en Suisse n'a plus, au moment du décès, de foyer d'habitation permanent en Allemagne mais en a possédé un dans le passé. Dans ce cas, le droit d'imposer la succession est reconnu à l'Allemagne, en plus de l'imposition suisse, si les conditions suivantes sont remplies :

- 1° Le défunt a possédé un foyer d'habitation permanent pendant 5 ans en Allemagne ;
- 2° Ce foyer d'habitation a existé dans le délai-cadre des 10 années précédant l'abandon du dernier foyer d'habitation en Allemagne ;
- 3° Le décès est survenu moins de 6 ans après l'abandon du foyer d'habitation allemand (art. 4 al. 4) ;
- 4° Le défunt n'avait pas pris domicile en Suisse afin d'y exercer un emploi salarié<sup>8</sup> ou pour y épouser une personne de nationalité suisse ;
- 5° Le défunt ne possédait pas la nationalité suisse.

Dans ces cas, il y a rémanence du foyer d'habitation en Allemagne. Comme pour le foyer d'habitation contemporain au décès, l'Allemagne est autorisée à imposer les biens de la succession, mais est contrainte d'accorder un crédit d'impôt pour l'impôt successoral suisse frappant ces mêmes biens. Là également, l'Allemagne se voit accorder un droit subsidiaire d'imposition.

c) Un dernier cas d'imposition subsidiaire est prévu dans notre convention avec l'Allemagne. En droit interne allemand, les héritiers domiciliés en Allemagne sont imposables sur les successions qu'ils reçoivent,

<sup>8</sup> Dans une société à laquelle il n'est pas lié.

indépendamment du dernier domicile du défunt<sup>9</sup>. On l'a vu, tel n'est pas le cas de la Suisse. L'art. 8 al. 2 de la Convention a donc dû prévoir une règle particulière pour trancher le conflit lorsque le *de cuius* est décédé en Suisse : lorsque les biens de la succession devraient être imposés en Suisse mais que le bénéficiaire de la succession dispose en Allemagne d'un foyer d'habitation permanent au moment du décès du *de cuius*, ou lorsqu'il y séjourne de façon habituelle, l'Allemagne impose l'héritier ou le légataire résidant sur son territoire sur les biens reçus. L'imposition suisse n'est pas touchée et, pour éviter la double imposition, le crédit d'impôt est accordé par l'Allemagne. L'héritier paie là également l'impôt le plus élevé. Cette règle particulière ne s'applique pas lorsque le *de cuius* aussi bien que le bénéficiaire possèdent tous deux la nationalité suisse (art. 8 al. 2).

### C. Convention avec le Royaume-Uni

1. Conclue le 17 décembre 1993 et entrée en vigueur le 6 mars 1995, notre convention avec le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et l'Irlande du Nord a remplacé l'ancienne convention du 12 juin 1956. Cette dernière s'applique toutefois encore aux successions de personnes décédées avant l'entrée en vigueur de la convention de 1993.

La convention s'applique aux successions de personnes domiciliées au moment de leur décès dans un des Etats contractants ou dans les deux Etats contractants ainsi qu'aux biens compris dans un acte de disposition (*settlement*) établi par une personne domiciliée, au moment de l'établissement de l'acte, dans un Etat contractant ou dans les deux Etats contractants. On vise par cette dernière disposition le cas du trust classique : selon le droit anglais un impôt successoral est dû sur les biens gérés par les trustees, en cas de décès du bénéficiaire du trust, lorsque cet événement constitue la condition résolutoire du trust<sup>10</sup>.

2. Les impôts visés sont l'impôt sur les successions anglais (*inheritance tax*) et pour la Suisse les impôts cantonaux ou communaux en Suisse sur la masse successorale ou sur les parts héréditaires (art. 2 al. premier lit. a et d).

<sup>9</sup> Cf. X. OBERSON, *op. cit.*, p. 185.

<sup>10</sup> Cf. K. STOYANOV, « La nouvelle convention entre la Suisse et le Royaume-Uni contre les doubles impositions des successions », *Revue fiscale* 1995, p. 359 ss.

3. La convention renvoie aux règles de droit interne de chacun des Etats pour la définition du domicile. Du côté suisse, une particularité réside dans le fait que sera considérée comme domiciliée en Suisse, en plus du cas normal de résidence en Suisse, une personne ayant la nationalité suisse si le droit civil suisse autorise que sa succession soit réglée en Suisse (art. 4 al. premier lit. b). Aux termes de l'art. 87 LDIP, les autorités suisses sont compétentes pour régler la succession d'un suisse domicilié à l'étranger à son décès dans la mesure où les autorités étrangères ne s'en occupent pas. Il en va de même des cas où un suisse ayant eu son dernier domicile à l'étranger a soumis à la compétence ou au droit suisse l'ensemble de sa succession, par testament ou pacte successoral. Dans ces cas, les autorités civiles du lieu d'origine sont compétentes sur le plan civil. Il en va de même sur le plan fiscal lorsque la convention avec le Royaume-Uni s'applique, grâce à l'art. 4 al. premier lit b de celle-ci.

En outre, les parties contractantes ont dû tenir compte de la notion britannique de domicile, selon laquelle un sujet de sa Majesté perd très difficilement son domicile juridique. Ainsi, une règle spéciale est prévue au chiffre 1 du Protocole à la convention. Même si la règle s'applique dans les deux sens, on retiendra ici qu'un citoyen britannique, qui n'est pas en même temps un citoyen suisse, déménageant du Royaume-Uni en Suisse n'est pas considéré comme domicilié en Suisse à la triple condition :

- Qu'il s'installe en Suisse pour y prendre un emploi ou parce qu'il suit son conjoint, y travaillant ;
- Qu'il conserve son domicile au Royaume-Uni ;
- Qu'il n'ait pas l'intention de devenir un résident permanent en Suisse.

Si ces trois conditions sont remplies, la personne est considérée comme étant toujours domiciliée au Royaume-Uni, pour ce qui est de l'application de la Convention en matière de succession. Cette disposition vise avant tous les expatriés.

Pour le reste, en cas de double domicile, les règles de la convention modèle de l'OCDE de 1982 sont reprises dans notre convention avec le Royaume-Uni. C'est ainsi le système de la « cascade » (ou système du « *tie breaker* ») qui s'applique : c'est le foyer d'habitation permanent, à son défaut le centre des intérêts vitaux, à son défaut le séjour habituel, à son défaut la nationalité qui est déterminante pour fixer le domicile. En dernier ressort, une procédure amiable doit être engagée entre les deux Etats.

4. Le droit d'imposer le transfert successoral des biens immobiliers est reconnu à l'Etat du lieu de situation exclusivement. Les règles de la convention

modèle de l'OCDE précisant la notion de biens immobiliers sont reprises (art. 5 al. 2). Les parties contractantes ont ajouté aux éléments compris sous la dénomination « biens immobiliers » le droit sur les produits de la vente de terres administrées fiduciairement (en trust) en vue de la vente (art. 5 al. 2). Il est pour le reste également renvoyé à la législation de l'Etat du lieu de situation en cas de doute sur la qualification de bien immobilier.

On retrouve également le droit de taxer reconnu à l'Etat de l'établissement stable ou de la base fixe pour les entreprises que possédait le *de cujus* ou l'exercice par lui d'une profession libérale ou indépendante (art. 6).

5. Notre convention avec le Royaume-Uni connaît en revanche un système qui s'écarte de la convention modèle de l'OCDE – et qui est caractérisé par sa complexité – pour la compétence d'imposer les biens mobiliers.

On doit tout d'abord distinguer entre les biens mobiliers situés dans l'un des deux Etats ou dans un Etat tiers.

Dans le premier cas, le traitement est différent selon qu'un seul domicile est établi ou que l'on se trouve dans une situation de double domicile. En cas de domicile unique, les biens mobiliers sont imposés dans l'Etat du dernier domicile du défunt, sauf pour les actions de sociétés britanniques qui sont toujours soumises à l'impôt successoral dans ce pays en plus de l'impôt suisse du dernier domicile, avec crédit d'impôt (l'impôt britannique est diminué de l'impôt suisse). En cas de double domicile, les biens mobiliers situés au Royaume-Uni sont imposés exclusivement dans ce pays ; et cela même si c'est le domicile suisse qui est retenu aux termes des règles du *tie breaker*. La Suisse a donc dû renoncer à son droit d'imposer dans ce cas. Toujours en cas de double domicile mais lorsque le bien est situé en Suisse, l'imposition se fait à la fois en Suisse et au Royaume-Uni, avec crédit d'impôt dans ce dernier pays, cela dans deux cas : aux termes des règles du *tie breaker*, le domicile britannique est retenu ou aux termes de ces mêmes règles le domicile suisse est retenu mais le *de cujus*, qui était de nationalité britannique, a été domicilié au Royaume-Uni dans les 5 ans qui ont précédé son décès. Dans les autres cas, les biens mobiliers sont imposés au lieu de situation, soit la Suisse dans cette hypothèse (art. 8).

Pour les biens mobiliers situés dans un Etat tiers, c'est l'Etat du dernier domicile du défunt qui est compétent pour leur imposition, lorsqu'il n'y a qu'un domicile. En cas de double domicile, et si la règle du *tie breaker* aboutit à un domicile suisse, le Royaume-Uni conserve toutefois un droit résiduel d'imposer, avec crédit d'impôt, en parallèle avec l'imposition en Suisse, lorsque le défunt,

de nationalité britannique, a été domicilié au Royaume-Uni dans les 5 ans précédant son décès. Dans tous les autres cas, c'est la règle habituelle du dernier domicile du défunt qui est applicable.

La grande complexité de ces règles est synthétisée dans le schéma annexé.

Quant à l'élimination de la double imposition, la méthode de l'exemption avec réserve du taux global s'applique du côté suisse et celle du crédit d'impôt du côté britannique (art. 9).

Enfin, la même clause d'échange de renseignements que celle prévue dans la convention avec l'Allemagne a été intégrée à la convention (art. 13).

## Conclusion

Le droit conventionnel suisse permet d'atténuer la double imposition des successions internationales avec un nombre relativement restreint de pays. On a pu constater, au cours de cette contribution, que les règles fiscales s'écartent parfois des définitions posées par le droit civil, en particulier pour ce qui est de la notion centrale, en matière de fiscalité successorale, du domicile. D'autres divergences, qui n'ont pu être traitées dans le cadre de cet exposé, peuvent apparaître entre ces deux domaines du droit. Tel sera le cas des transferts de patrimoine au titre de la liquidation du régime matrimonial en cas de décès d'un époux, qui, au regard du droit fiscal, peuvent parfois être traités comme des transferts successoraux et donc soumis à l'impôt. Il est toutefois important que le droit fiscal limite dans toute la mesure du possible les définitions divergentes d'avec le droit civil, dans un souci de sécurité juridique. Plus peut-être que dans un autre secteur de la fiscalité, l'impôt sur les successions frappe un état de fait strictement délimité par les règles du droit civil.

## Annexe : Convention avec le Royaume-Uni

### Schéma récapitulatif

