

Successions internationales – les éléments clés, une perspective suisse

Dans un contexte international, il arrive souvent que la succession d'une personne privée soit exposée aux prétentions concurrentes de plusieurs juridictions fiscales.

Un des moyens mis en œuvre par les Etats pour atténuer de tels conflits, source d'impositions doubles voire multiples, consiste à conclure des **conventions fiscales bilatérales** dont le but est d'éviter ou de mitiger la double imposition juridique et effective en distribuant les compétences d'imposition et en établissant les méthodes d'élimination de la double imposition.

La Suisse a conclu **10 conventions fiscales dans le domaine des impôts sur les successions** (pas de conventions fiscales dans le domaine des impôts de donation), elle a souvent anticipé dans ces conventions, dont la plus ancienne, actuellement en vigueur, a été passée avec les États-Unis d'Amérique, en 1951, les solutions préconisées par l'**OCDE** dans ses **Modèles de Convention de 1966 et 1982** : c'est le dernier domicile du défunt qui sert de critère de rattachement pour la juridiction fiscale primaire.

En sus des États-Unis d'Amérique, la Suisse a passé des conventions avec l'Allemagne, l'Autriche, le Danemark, la Finlande, la France, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, la Norvège, les Pays-Bas, la Suède. La convention, passée avec la France en 1953, est actuellement sujette à une révision profonde et le nouveau texte de convention prévoit, entre autres, une extension de la notion de biens immobiliers aux parts à des sociétés détenant des immeubles ainsi qu'une extension des règles de situs françaises aux biens mobiliers corporels, situés en France, la nouvelle Convention stipule aussi un droit d'imposition subsidiaire de la France lorsque, au moment de l'attribution, les héritiers du défunt sont et ont été domiciliés, en France, depuis plus de 6 ans, au cours des dix dernières années précédant l'attribution à cause de mort.

En l'absence de convention fiscale, les autorités de taxation cantonales font application des principes jurisprudentiels suivants :

- le contribuable a le droit, dans un contexte international, à ne pas être taxé d'une manière contraire aux principes du droit des gens ;
- les immeubles, situés à l'étranger, ne peuvent être imposés par le canton du dernier domicile du défunt lorsqu'il en résulterait une double imposition effective ;
- une répartition proportionnelle des dettes.

En sus des conventions fiscales conclues par la Confédération suisse, les **cantons**, compétents sur le plan national pour prélever les impôts sur les donations et successions, ont aussi passé des **traités bilatéraux dans le but de traiter de manière non discriminatoire les libéralités faites à des entités d'utilité publique de droit étranger**. Ces conventions, très anciennes, sont encore d'actualité de nos jours et à prendre en considération lorsque le testateur souhaite procéder à des attributions transfrontalières à des entités d'utilité publique de droit étranger.

Rappelons qu'actuellement les cantons suisses ont la compétence exclusive pour prélever les impôts sur les donations et sur les successions. Le pouvoir de taxer est partagé dans certains cantons avec les municipalités (canton de Vaud, par exemple).

Le canton de Schwyz ne prélève pas d'impôts sur les successions, ni d'impôts sur les donations. Alors que le canton de Lucerne ne prélève pas d'impôts sur les successions au niveau cantonal, un tel impôt peut être prélevé au niveau communal. Dans la majorité des cantons, l'impôt sur les successions est prélevé sur la part successorale (le taux de l'impôt dépend de la relation de parenté entre le défunt et le bénéficiaire et du montant net reçu), seuls deux cantons ont maintenu un impôt frappant la masse successorale du défunt : le canton des Grisons où l'impôt cantonal sur la masse successorale peut être combiné avec un impôt sur les parts successorales, prélevé au niveau communal ; ainsi que le canton de Soleure. La plupart des cantons ont aboli l'impôt sur les successions lorsque les héritiers et/ou légataires sont l'époux survivant et/ou les descendants directs du défunt.

Tant les conventions que la pratique fiscale susmentionnées reposent sur la structure constitutionnelle suisse actuelle : les cantons ont le droit exclusif de prélever les impôts sur les donations et successions. Toute réserve s'impose, d'ores et déjà, dans l'hypothèse où un impôt fédéral sur la masse successorale viendrait à se substituer aux 26 impôts cantonaux sur les donations et sur les successions, actuellement en vigueur.

Neuchâtel, mai 2013
© Sibilla G. Cretti, SGC Avocat, Neuchâtel

International successions – Key elements from a Swiss perspective

In an international context, the succession of a decedent is often exposed to several tax jurisdictions.

In order to mitigate conflicts of tax jurisdictions which lead to double / multiple taxations, States have concluded **bilateral tax treaties** in order to avoid or mitigate double juridical taxation by distributing the right to tax and establishing methods in order to eliminate double taxation.

Switzerland has concluded **10 tax treaties in the field of estate / inheritance taxes** (no tax treaty in the field of gift taxes). Switzerland has often anticipated in its tax treaties (the oldest dates back to 1951 and has been concluded with the United States of America) solutions promoted by the **OECD** in its **Model Conventions of 1966 and 1982**: the primary tax jurisdiction lies with the State of domicile of the decedent.

In addition to the tax treaty concluded with the United States of America, Switzerland has concluded tax treaties with Germany; Austria; Denmark; Finland; France; the Netherlands; Norway; Sweden; the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. The tax treaty with France of 1953 is presently the object of a profound renegotiation. The new tax treaty provides, in its draft form, for an extension of the concept of immovable property to shares in companies holding real estates as well as an extension of the concept of situs for movable corporeal assets, located in France. The draft tax treaty includes also a subsidiary right, in favor of France, to tax heirs domiciled in France, at the moment of the receipt of the inheritance, for more than 6 years over the last 10 years preceding the attribution.

In the absence of a tax treaty, the cantonal tax authorities (competent to levy estate / inheritance taxes in Switzerland; there is no Federal estate tax) will apply the following principles set by the Federal Supreme Court:

- in an international context, the tax payer must not be taxed in a way contrary to human right principles;
- immovable property situated abroad can not be taxed in the canton of the last domicile of the deceased person if such a taxation results in an effective double taxation;
- a proportional repartition of the debts.

In addition to the tax treaties concluded by the Confederation, the **cantons** have also concluded **bilateral treaties** with the objective to **treat in a non discriminatory manner attributions made to charitable entities abroad**. These very old treaties are still in force and are to be taken into consideration where the testator wishes to proceed to attributions in favor of charitable entities located abroad.

We recall that, presently, the Swiss cantons have an exclusive right to levy inheritance / estate taxes and gift taxes, there is no federal estate tax. In some cantons, the competence to tax is shared with the municipalities.

The canton of Schwyz does not levy gift / inheritance estate taxes. The canton of Lucerne does not levy inheritance tax, at cantonal level, but such a tax is levied at communal level.

In most of the cantons, the tax is levied on the inheritance share received and the amount of the tax will depend on the relationship of the beneficiary to the deceased person and the net amount received (progressive tax rates).

Only two cantons have maintained an estate tax: the canton of Grisons where the cantonal estate tax is combined with a communal inheritance tax and the canton of Solothurn.

Most of the cantons have abolished inheritance taxes where the beneficiaries are the surviving spouse and / or the direct descendants.

Today's tax treaties and tax practice are built on the present constitutional tax structure of Switzerland giving the cantons an exclusive right to levy gift and inheritance / estate taxes. Utmost care is imposed in the hypothesis where, in future, a federal estate tax would replace the 26 cantonal tax legislations, presently in force.

Neuchâtel, May 2013
© Sibilla G. Cretti, SGC Avocat, Neuchâtel