

VERS UNE IMPOSITION DES SUCCESSIONS HARMONISÉE AU NIVEAU EUROPÉEN?

La Suisse, un modèle pour l'Europe?

Les incidences des impositions doubles voire multiples résultant de successions transfrontalières ne sont pas significatives au niveau macro. En revanche au niveau micro, tant la discrimination que la double imposition peuvent avoir un impact énorme sur les personnes concernées. C'est pourquoi la Commission européenne a mis en route des travaux législatifs (Recommandation) visant à offrir aux États membres des solutions en vue de «promouvoir l'élimination de la discrimination dans le domaine des droits de successions» et à «diminuer la double imposition» [1].

1. INTRODUCTION

À l'heure actuelle, il n'existe pas de droit fiscal harmonisé à l'échelle de l'Union européenne en matière de droits de succession [2].

Chaque État légifère en la matière en édictant ses propres règles dans le respect des principes découlant des libertés fondamentales du droit de l'UE qui interdisent un traitement discriminatoire fondé sur la nationalité (art. 18 TFUE) et toutes restrictions à l'exercice des libertés garanties par le Traité sur le fonctionnement de l'UE (TFUE), à savoir la libre circulation des personnes, des travailleurs, des services et des capitaux, ainsi que la liberté d'établissement (art. 21, 45, 56, 63 et 49 TFUE).

Comme le rappelle la Commission européenne (COM):

«En vertu de l'article 21 TFUE, les citoyens de l'Union ont le droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres. Définie de façon large, cette liberté permet aux citoyens d'un État membre (qu'ils soient économiquement actifs ou non) de se rendre dans un autre État membre et d'y résider de façon permanente ou temporaire. L'article 18 TFUE garantit que les citoyens qui font usage de ce droit à la libre circulation ne puissent pas faire l'objet de discrimination du seul fait de leur nationalité.

Le principe de la liberté d'établissement trouve son fondement dans les articles 49 à 55 TFUE. Ces dispositions permettent à un opérateur économique, qu'il s'agisse d'une personne physique ou

d'une société, d'exercer une activité économique de manière stable et continue dans un ou plusieurs États membres. Elles s'appliquent aussi lorsqu'un titulaire détient une quantité importante d'actions lui donnant le droit de contrôler l'activité de la société.

La libre circulation des capitaux, consacrée par l'article 63 TFUE, est la liberté la plus fondamentale dans le domaine des droits de succession, étant donné que les décisions de la Cour en la matière se fondent essentiellement sur celle-ci. La Cour a confirmé à plusieurs reprises qu'une succession impliquant le transfert, à une ou plusieurs personnes, de biens légués par le défunt constitue un mouvement de capitaux au sens de l'article 63 TFUE, sauf si les éléments constitutifs de la succession se cantonnent au sein d'un seul État membre.

Il est primordial qu'au sein du marché intérieur, les États membres ne créent pas d'obstacles à l'exercice des libertés fondamentales en opérant des discriminations à l'encontre des successions transfrontalières par rapport aux situations internes. Le principe de non-discrimination est un élément central des libertés établies par le Traité. Selon une jurisprudence bien établie, la discrimination peut résulter du traitement différencié de situations comparables ou du traitement identique de situations différentes. Pour qu'un régime national prévoyant une différence de traitement soit compatible avec les libertés garanties par le Traité, il faut que cette différence concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. En outre, ce régime national ne peut en aucun cas être plus restrictif que ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi; en d'autres mots, il doit être proportionné [3].»

Non seulement, la Commission européenne, intervenant sur la base de plaintes reçues et de ses propres enquêtes, a engagé des procédures contre certains États membres au sujet de leur législation, mais la Cour de justice européenne (la Cour) a aussi eu à juger d'affaires régissant les droits de succession ainsi que les attributions (legs) faites en faveur d'organisations caritatives (utilité publique) établies dans d'autres États membres.



SIBILLA G. CRETTI,
DR EN DROIT, AVOCATE,
LL.M. TAX (UNINE), TEP
SGC AVOCAT, NEUCHÂTEL,
SIBILLA.CRETTI@
SGC-AVOCAT.COM

2. JURISPRUDENCE DE LA COUR DE JUSTICE EUROPÉENNE

Il nous paraît utile de reporter succinctement les affaires jugées par la Cour dans le domaine des droits de succession. Ladite jurisprudence illustre les principes retenus par la Cour quant à la portée de législations d'États membres susceptibles de créer des situations non conformes au principe de non-discrimination.

2.1 Arrêt Barbier (C-364/01) [4]. Sur la base du principe de la libre circulation des capitaux, la Cour a jugé qu'un État membre ne peut pas autoriser les héritiers à déduire certaines charges de la valeur d'un immeuble si, au moment de son décès, le défunt était résident de cet État membre, tout en refusant cette déduction s'il résidait dans un autre État membre. Pareille législation étatique conduit à une discrimination, non autorisée par le principe de la libre circulation des capitaux.

2.2 Arrêt Maria Geurts (C-464/05). Dans cette affaire, la Cour a eu à examiner la législation d'un État membre qui accordait une exonération des droits de succession sur les parts détenues dans une entreprise familiale (dont 50% au moins du capital social avaient été détenus par le défunt dans les trois années précédant son décès, conjointement ou non avec des membres de sa famille proche) dans la mesure où ladite entreprise employait un nombre minimal de travailleurs dans l'État membre considéré.

La Cour a jugé que pareille législation, qui avait pour effet de traiter différemment le propriétaire d'une entreprise familiale et, après la mort de ce dernier, ses héritiers selon que l'entreprise emploie des travailleurs dans l'État membre concerné ou dans un autre État membre, était discriminatoire et contraire au principe de la liberté d'établissement.

2.3 Arrêt Jäger (C-256/06). Sur la base du principe de la libre circulation des capitaux, la Cour a jugé comme contraires audit principe des dispositions de loi prévoyant une méthode d'évaluation des biens immobiliers différente selon que les biens immobiliers étaient, ou non, situés dans l'État membre concerné. La Cour a jugé que, dans la mesure où le calcul des droits de succession était directement lié à la valeur des actifs, il n'y avait aucune différence objective de situation justifiant un traitement fiscal inégal.

2.4 Arrêts Eckelkamp (C-11/07) et Arens-Sikken (C-43/07). Dans deux arrêts relatifs à la libre circulation des capitaux, la Cour a jugé que l'application, pour le calcul des impôts de succession et du droit de mutation, de règles fiscales différentes selon que le défunt était, au moment de son décès, résident de l'État membre en cause ou d'un autre État membre était incompatible avec le droit de l'UE.

Dans l'affaire *Eckelkamp*, la Cour a considéré que le refus par l'État membre concerné d'autoriser la déduction des dettes et charges hypothécaires de la valeur des actifs au seul motif que le défunt, au moment de son décès, résidait dans un autre État membre était contraire aux dispositions relatives à la libre circulation des capitaux.

Dans l'affaire *Arens-Sikken*, l'État membre concerné avait refusé la déduction d'un excédent d'attribution résultant de l'attribution d'un immeuble au conjoint survivant et obligeant ce dernier à verser aux enfants l'équivalent de leur part en espèces. Le refus était fondé sur le fait que le défunt, au moment de son décès, n'était pas résident de l'État concerné. Dans le cas contraire, la déduction de l'excédent d'attribution aurait été admise.

2.5 Arrêt Mattner (C-510/08). Dans cet arrêt, la Cour a jugé comme incompatible avec le principe de la libre circulation des capitaux une disposition légale instituant pour les enfants du donateur un abattement fiscal plus faible lorsque toutes les parties concernées sont non-résidentes que lorsque l'une d'elle est résidente.

En l'espèce, la jurisprudence de la Cour, développée dans le domaine des droits de succession, a été étendue au domaine des droits de donation.

2.6 Arrêt Halley (C-132/10). La Cour a considéré comme contraire au principe de la libre circulation des capitaux l'application, dans le cadre de l'évaluation d'actions nominatives d'une société ayant son siège de direction effective dans un État membre autre que l'État d'imposition (État du dernier domicile du défunt) et transférées par voie de succession à un héritier, domicilié dans l'État d'imposition, d'une réglementation autre que celle applicable lorsque la société émettrice, dans laquelle le défunt était actionnaire, est située dans l'État membre d'imposition.

Pareille réglementation différenciée, aux effets discriminatoires, est contraire à la libre circulation des capitaux car elle peut dissuader les résidents de l'État membre d'imposition d'investir dans des actifs situés en dehors de cet État membre.

2.7 Arrêt Scheunemann (C-31/11). Dans l'arrêt *Scheunemann*, la Cour a confirmé le 19 juillet 2012 la jurisprudence de l'arrêt *Halley*.

2.8 Arrêt von Hilten-van Der Heijden (C-513/03). Dans cette affaire, la Cour a eu à juger de la portée d'une règle conventionnelle (convention fiscale entre deux États membres) selon laquelle la succession d'un ressortissant d'un État membre, qui décédait dans un délai de dix ans suivant la date où il avait cessé de résider dans un autre État membre, devait être imposée comme si ce ressortissant avait continué de résider dans le premier État.

Pour la Cour, une telle réglementation n'institue pas de distinction entre résidents et non-résidents mais, au contraire, traite de manière égale les ressortissants ayant transféré leur résidence à l'étranger et ceux ayant gardé leur résidence dans l'État membre concerné. Ladite réglementation n'est, selon la Cour, pas de nature à dissuader un ressortissant qui aurait transféré sa résidence à l'étranger de réaliser des investissements dans l'État membre dont il est ressortissant, ni un ressortissant, qui était resté dans l'État membre de taxation, d'investir dans un autre État membre.

En l'absence d'harmonisation fiscale, les États membres sont libres de déterminer les critères pour la répartition de

leurs pouvoirs d'imposition, notamment dans le cadre d'une convention fiscale.

2.9 Arrêt Block (C-67/08). Dans cet arrêt, la Cour a eu à se prononcer sur la conséquence de l'exercice parallèle des compétences fiscales de deux États membres. La Cour a retenu qu'un État membre n'était pas tenu d'accorder un crédit d'impôt sur les droits de succession dus par l'héritier résident pour les droits de succession payés par ce même héritier dans un autre État membre.

La Cour a considéré qu'en l'absence d'harmonisation des critères de rattachement fiscaux, l'utilisation, par les États membres, de critères de rattachement différents, notamment lors de la perception de droits de succession sur des créances en capital n'est pas contraire au droit de l'Union européenne.

In casu, le défunt et l'héritier étaient résidents du même État membre, mais des actifs mobiles de la succession étaient situés dans un autre État membre et faisaient donc l'objet d'une imposition tant dans l'État du domicile de l'héritier que dans l'État de situation des biens.

2.10 Arrêts Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10), Stauffer (C-386/04) et Persche (C-318/07). L'objet des trois arrêts concerne, d'une part, le traitement fiscal appliqué par les États membres aux organisations caritatives établies dans d'autres États membres (arrêts Stauffer et Missionswerk Werner Heukelbach) et, d'autre part, le traitement fiscal des dons transfrontaliers faits à de telles entités (arrêt Persche).

Dans l'affaire *Missionswerk Werner Heukelbach*, il s'agissait d'examiner la compatibilité avec le principe de la libre circu-

Académie
de la Chambre fiduciaire

Pour commencer une carrière d'expert-comptable ou d'expert fiscal et poursuivre sa formation.

La formation initiale pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable ou d'expert fiscal ainsi que des possibilités attrayantes de formation continue sont proposées par

l'Académie de la Chambre fiduciaire SA

Responsables et engagés.

Vous trouverez les informations relatives à nos offres de formation continue sous:
www.academies.ch – seminaire@academies.ch – téléphone 021 351 20 60

lation des capitaux d'une législation nationale prévoyant qu'un taux réduit des droits de succession pour un legs en faveur d'une association à but non lucratif n'était applicable que dans le cas où l'association avait son siège opérationnel dans l'État membre de taxation ou dans l'État membre où, au moment de son décès, le défunt résidait ou travaillait effectivement, ou dans lequel il avait déjà effectivement résidé ou travaillé.

Pareille réglementation discriminatoire a été jugée par la Cour comme contraire aux dispositions relatives à la libre circulation des capitaux.

Dans *l'affaire Persche*, la Cour a jugé que la déductibilité fiscale de dons transfrontaliers relève de la libre circulation des capitaux, garantie par le droit communautaire. La non-déductibilité, en Allemagne, des dons versés à des organismes reconnus d'intérêt général établis dans d'autres États membres constitue une restriction à la libre circulation des capitaux. Néanmoins, la Cour a estimé qu'il n'est pas contraire au principe de proportionnalité de contraindre l'État membre du donateur de vérifier ou de faire vérifier que l'organisme, reconnu d'intérêt général, bénéficiaire de l'attribution, remplit les conditions imposées par la législation de l'État du donateur, le cas échéant, en faisant intervenir le mécanisme de l'assistance mutuelle entre autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (Directive 77/799). Toutefois, si l'organisme d'intérêt général, bénéficiaire de l'attribution, remplit les conditions imposées par la législation de l'État du donateur, il ne saurait faire l'objet de discrimination au seul motif qu'il n'est pas établi sur le territoire de cet État.

3. RECOMMANDATION DE LA COMMISSION EUROPÉENNE

Au travers de sa jurisprudence, la Cour de justice de l'Union européenne a établi un certain nombre de principes relatifs à la non-discrimination dans le domaine des droits de succession concernant les successions transfrontalières entre les États membres.

Outre la *discrimination fiscale* dont peuvent être victimes les citoyens et les entreprises de l'Union européenne, la Commission européenne a défini une deuxième catégorie de problèmes liés aux successions transfrontalières: la *taxation double voire multiple*. La taxation double résulte notamment, selon les constatations faites par la Commission européenne, de la différence des mécanismes d'allègements fiscaux internes des États membres et du nombre peu élevé de conventions fiscales bilatérales conclues entre États membres dans le domaine des impôts sur les successions.

En l'absence de règles d'harmonisation dans le domaine des droits de succession, et vu le nombre croissant de procédures relatives aux problèmes fiscaux posés par les successions transfrontalières, la Commission européenne s'est assigné pour mission d'examiner et de proposer des solutions appropriées. L'objectif était double, à savoir:

→ «promouvoir l'élimination de la discrimination dans le domaine des droits de succession»

et

→ «diminuer la double imposition au sein de l'Union européenne».

Cette initiative de la Commission, adoptée le 9 octobre 2009, visait aussi à compléter la proposition de règlement relatif à «la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions et des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen».

À la suite de ses travaux investigatifs, la Commission est arrivée à la conclusion:

«que les problèmes liés aux droits de succession transfrontaliers peuvent être résolus sans harmonisation des règles des États membres en la matière, qui continueraient dès lors de relever des choix stratégiques de chaque État membre. Il peut simplement suffire de veiller à ce que les règles des États membres interagissent de manière plus cohérente, de façon à réduire les possibilités de double imposition voire d'imposition multiple des successions. De plus, en vertu des libertés fondamentales consacrées par les traités, les États membres doivent en tout état de cause s'abstenir d'appliquer aux successions des règles fiscales qui auraient un effet discriminatoire sur les situations transfrontalières. Une meilleure connaissance des règles applicables par toutes les parties prenantes pourrait en outre contribuer à améliorer le respect de ces libertés [5]».

Dans cette double optique, la Commission a émis une *Recommandation*.

L'objectif général de cette Recommandation consiste à «résoudre les cas de double imposition de façon à ce que le niveau global des taxes perçues sur une succession donnée ne soit pas plus élevé que le niveau qui serait applicable si seul l'État membre affichant le taux d'imposition le plus élevé parmi les États membres concernés avait une compétence fiscale sur la totalité de la succession» (art. 3 de la Recommandation).

Le but est de présenter des solutions visant à l'octroi d'un allègement fiscal conventionnel à des cas de concours d'imposition entre plusieurs États membres résultant du fait de la localisation d'actifs inclus dans la succession et des liens du défunt et/ou de l'héritier avec ces États membres (art. 4.1 à 4.2 de la Recommandation).

La Recommandation aborde aussi la problématique des liens personnels multiples en proposant une définition «*du lien personnel le plus étroit*» (art. 4.4.1 de la Recommandation) et en préconisant la mise en œuvre d'allègements fiscaux «conventionnels» en présence d'impositions concurrentes (art. 4.4 de la Recommandation).

En ce qui concerne la *discrimination fiscale*, la Commission invite les États membres à s'inspirer des principes jurisprudentiels de la Cour de justice européenne pour adopter une législation nationale conforme à la législation de l'Union européenne (libertés fondamentales et règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État). À cette mesure s'ajouteraient les procédures relatives aux infractions que la Commission peut ouvrir contre les États membres.

La Commission aura ainsi assumé

«sa responsabilité pour assurer le bon fonctionnement du marché intérieur et promouvoir l'intérêt général de l'Union [6]».

Les travaux de la Commission seront suivis «*d'un rapport d'évaluation*» sur la base du suivi des pratiques des États membres et des modifications éventuelles apportées à la suite des initiatives présentées par elle.

La Commission pourra «*en cas de persistance des problèmes liés aux droits de successions transfrontalières présenter une proposition appropriée pour éliminer ces obstacles*» [7].

4. INCIDENCES POUR LA SUISSE?

4.1 Acquis communautaire. Selon le glossaire européen [8], «l'acquis communautaire correspond au socle commun de droits et d'obligations qui lie l'ensemble des États membres au titre de l'Union européenne. Il est en évolution constante et comprend:

→ la teneur, les principes et les objectifs politiques des traités; → la législation adoptée en application des traités et la jurisprudence de la Cour de justice; → les déclarations et les résolutions adoptées dans le cadre de l'Union; → les actes relevant de la politique étrangère et de sécurité commune; → les actes convenus dans le cadre de la justice et des affaires intérieures; → les accords internationaux conclus par la Communauté et ceux conclus par les États membres entre eux dans le domaine des activités de l'Union.

Les pays candidats doivent accepter cet acquis communautaire avant d'adhérer à l'Union. Les dérogations à l'acquis sont exceptionnelles et de portée limitée. Pour intégrer l'Union, les pays candidats se trouvent dans l'obligation de transposer l'acquis dans leurs législations nationales et de l'appliquer dès leur adhésion effective».

Un document du Bureau de l'Intégration du Département fédéral des affaires étrangères et du Département fédéral de l'économie de juin 2012, intitulé «la politique européenne de la Suisse», précise que:

«La Suisse n'est pas membre de l'UE; elle poursuit une politique européenne fondée sur des accords sectoriels bilatéraux. Les questions et demandes concrètes sont réglées avec l'UE au moyen de traités portant sur des domaines clairement délimités. Les relations se sont développées et approfondies au cours des années. Depuis l'accord de libre-échange de 1972, un réseau toujours plus dense d'accords s'est progressivement construit, étape par étape. Après le rejet de l'Espace économique européen (EEE) par le peuple suisse en 1992, la Suisse et l'UE ont signé, entre autres, les Bilatérales I (sept accords) en 1999, suivies des Bilatérales II (neuf accords et un échange de lettres) en 2004. Ces accords créent un accès étendu et réciproque aux marchés et forment la base d'une collaboration étroite dans divers domaines politiques tels que la recherche,

la sécurité, l'asile, l'environnement et la culture. Cette approche bilatérale permet à la Suisse de mener une politique d'ouverture et de coopération avec ses voisins européens; elle a été confirmée et soutenue par le peuple suisse lors de différentes votations.»

Sans adhésion à l'UE, pas d'obligation pour la Suisse d'accepter l'acquis communautaire qui se trouve intégré seulement, de manière ponctuelle, dans des domaines spécifiques (transport aérien et Schengen/Dublin).

Dans cette mesure, les préoccupations et la Recommandation de la Commission européenne en vue de lever les obstacles transfrontaliers liés aux droits de succession au sein de l'Union européenne n'affectent pas directement la Suisse.

4.2 Libre circulation des capitaux et pays tiers. L'article 63 TFUE garantit que «*toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites*».

Ce principe est assorti d'exceptions, notamment dans le domaine fiscal, puisque l'article 65 (1) TFUE n'empêche pas les États membres d'appliquer les dispositions de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables en fonction de leur pays de résidence ou du lieu où leurs capitaux sont investis. Les États membres peuvent aussi prendre des mesures pour prévenir les infractions à leur législation et à leur réglementation nationales [9].

En extrapolant dans le domaine des attributions faites à des institutions d'utilité publiques, in casu, attributions à partir d'un État membre vers une institution d'utilité publique sise en Suisse, il est concevable de considérer que la jurisprudence de la Cour européenne, développée dans le cas Persche (C-318/07), pourrait trouver application.

Notons que certains cantons suisses ont passé des accords de réciprocité dont l'objectif est d'exonérer des droits de succession (et de donation), notamment, les institutions d'utilité publique sises dans l'État contractant [10].

5. CONCLUSION

Bien que ne faisant pas partie de l'UE, la Suisse et ses cantons intègrent à leur pratique fiscale dans le domaine des impôts sur les successions (et donations) les principes énoncés ci-dessus (interdiction de la double imposition/prohibition du traitement discriminatoire), que ce soit sur la base des principes jurisprudentiels découlant de l'interdiction de la double imposition intercantonale ou par la conclusion de conventions fiscales bilatérales. ■

Notes: 1) Le Texte reflète un extrait de l'ouvrage de l'auteur «Successions Internationales – Aspects de droit fiscal», à paraître chez Helbing & Lichtenhahn, en juin 2013. 2) Par droits de succession, la Commission européenne entend toute taxe prélevée à l'occasion du décès d'un individu, quels que soient l'intitulé de la taxe, la façon dont elle est prélevée et le niveau (national, régional, local) auquel elle s'applique et indépendamment du fait qu'elle frappe les biens de la succession ou l'héritier/le légataire. Le droit de succession est aussi susceptible de frapper les donations à cause de mort (voir COM (2011) 864 final du 15.12.2011). 3) Document de travail des Services de la Commis-

sion (SEC) sur les systèmes non-discriminatoires d'imposition des successions, principes découlant de la jurisprudence de l'UE, SEC (2011) 1488 final, du 15.11.2011. 4) Les arrêts sont référencés: C-numéro de la cause/année. 5) 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. 6) Document de travail des Services de la Commission du 15.11.2011 (SEC (2011) 1488 final, chiffre 3). 7) Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au

Comité économique et social européen du 15.12.2011 (COM (2011) 864 final) «Levée des obstacles transfrontaliers liés aux droits de succession au sein de l'Union», (chiffre 5). 8) http://europa.eu/legislation_summaries/glossary/community_acquis_fr.htm. 9) Commission européenne, Le marché unique de l'UE, la libre circulation des capitaux, sous http://ec.europa.eu/internal_market/capital/third-countries/index_fr.htm; voir aussi la jurisprudence de la Cour, sous Partie générale, Titre III, Chapitre 2, §8 et §9. 10) Liste des accords de réciprocité sous: www.estv.admin.ch.