

Les successions franco-suissees sous l'angle des impôts successoraux

Par Michel Monod, notaire, docteur en droit, chargé de cours à la Faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration publique, ancien Président de l'Association des Notaires Vaudois (ANV)

1. INTRODUCTION

La Convention conclue entre la Confédération suisse et la République française afin d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions a été dénoncée avec effet au 31 décembre 2014.

Par conséquent, le règlement d'une succession avec un élément d'extranéité français doit dorénavant se traiter selon les étapes applicables à la liquidation de successions internationales pour lesquelles aucune convention fiscale n'est applicable.

Il s'agit dans un premier temps d'examiner le droit fiscal interne des Etats concernés afin de déterminer la compétence fiscale de ces derniers. Il est ainsi question de définir quels sont les Etats compétents pour prélever un impôt successoral sur la base de leurs règles fiscales respectives¹.

Ultérieurement, si la première étape fait apparaître un ou plusieurs conflits de compétence, il faudra examiner les règles tendant à réduire ou éliminer les doubles impositions².

2. COMPÉTENCES FISCALES EN MATIÈRE D'IMPOSITION D'UNE SUCCESSION EN PRÉSENCE D'UN ÉLÉMENT D'EXTRANÉITÉ FRANÇAIS

Pour fonder leur compétence fiscale afin de percevoir un impôt successoral les Etats connaissent des facteurs d'assujettissement illimités, tels que le dernier domicile du défunt, le domicile de l'héritier/légataire, le lieu d'ouverture de la succession et la nationalité du défunt. De plus, les Etats connaissent également un facteur d'assujettissement limité, soit le lieu de situation des actifs successoraux³.

a. Compétence fiscale du canton de Vaud (art. 11 LMSD)

Le système fiscal suisse ne connaît pas d'impôt sur les successions au niveau fédéral, les cantons sont compétents afin de prélever un tel impôt. Dans certains cantons, l'impôt sur les successions est prélevé par les cantons uniquement, d'autres cantons prévoient que le canton et les communes peuvent prélever ensemble cet impôt⁴.

¹ Paul BAYLE et Olivier WENIGER, *Successions franco-suissees : Enjeux et expériences pratiques après la dénonciation de la convention fiscale*, in : Paul-Henri STEINAUER, Michel MOOSER et Antoine EIGENMANN (éd.), *Journée de droit successoral 2016*, pp. 97-121, p. 98.

² BAYLE/ WENIGER, *Successions franco-suissees*, p. 98.

³ BAYLE/ WENIGER, *Successions franco-suissees*, pp.98-99 ; Bernard MONASSIER, *Préface*, in : Edouard-Jean NAVEZ (ed.), *La fiscalité des successions et des donations internationales : Théorie générale et applications en droit comparé*, pp. 5-8, p. 7.

⁴ Informations fiscales CSI, *Successions et donations*, ch.2.2, pp. 3ss ; Edouard-Jean NAVEZ, *Les principes généraux du droit fiscal des donations et des successions en Suisse*, in : Edouard-Jean NAVEZ (ed.), *La fiscalité des successions et des donations internationales : Théorie générale et applications en droit comparé*, pp. 368-371, p. 369.

L'article 11 LMSD dispose que le canton de Vaud est compétent pour percevoir un impôt sur les successions en présence d'un élément d'extranéité français dans le cadre de la liquidation d'une succession, dans les cas de figure suivants :

- a) un immeuble ou une part d'immeuble est situé(e) dans le canton de Vaud (art. 11 al. 1 let. a LMSD) ;
- b) la succession est ouverte dans le canton (art. 11 al. 1 let. b LMSD) ;
- c) le dernier domicile du de cujus se situe dans le canton.

Afin de déterminer le lieu d'ouverture de la succession, il convient d'examiner l'article 538 al. 1 CC qui prévoit que l'ouverture de la succession a lieu au dernier domicile du défunt, pour l'ensemble de ses biens.

Dans un tel contexte international, il paraît également opportun de mentionner l'article 86 LDIP prévoyant une compétence des autorités du dernier domicile du défunt, ainsi que l'article 87 LDIP qui instaure une compétence des autorités suisses du dernier domicile du défunt dans deux cas, premièrement concernant les biens d'un Suisse domicilié à l'étranger lors de son décès lorsque les autorités étrangères ne s'en occupent pas et deuxièmement, lorsqu'un Suisse domicilié à l'étranger lors de son décès décide de soumettre sa succession au droit suisse dans un testament ou un pacte successoral.

b. Compétence fiscale de la France (art. 750 ter CGI)

Avant l'entrée en vigueur de la loi du 30 décembre 1998 et de l'article 750 ter CGI, seul importait le domicile fiscal du défunt, afin de déterminer le champ d'application pour la perception de l'impôt successoral⁵. Avec l'article 750 ter CGI, les autorités fiscales françaises disposent d'une compétence afin de percevoir un impôt successoral:

- a) lorsque le dernier domicile du défunt se trouve en France ;
- b) sur les meubles situés en France, lorsque le défunt n'a pas son domicile fiscal en France ;
- c) sur les immeubles situés en France, lorsque le défunt n'a pas son domicile fiscal en France ;
- d) sur les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France reçus par l'héritier qui a son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens.

Le but de cette modification est d'éviter que les personnes détentrices d'un gros patrimoine délocalisent ce dernier dans le but d'éviter que ce patrimoine soit imposé⁶.

Afin de déterminer si le défunt ou l'héritier ont leur domicile en France, il s'agit d'appliquer l'article 4 B CGI qui dispose qu'il y a un domicile fiscal en France, dans les quatre situations suivantes :

- a) la personne a son foyer en France (art. 4 B al. 1 let. a CGI), soit le lieu où elle habite avec sa famille ;
- b) la personne a son lieu de séjour principal en France (art. 4 B al. 1 let.a), habituellement cela signifie qu'une personne a séjourné en France plus de 183 jours au cours d'une même année⁷ ;
- c) La personne a une activité professionnelle, salariée ou non, sauf si elle justifie que cette activité y est exercée à titre accessoire (art. 4 B al. 1 let. b CGI) ;

⁵ Edith BRILLANT et Guy RIVIÈRE, *Fiscalité pratique des donations, successions et testaments*, 4^e éd. , 2013 Paris, p. 13.

⁶ BRILLANT/ RIVIÈRE, *Fiscalité pratique des donations, successions et testaments*, p.13 ; Alain LACOURT, *Successions et donations en France*, in : Edouard-Jean NAVEZ (ed.), *La fiscalité des successions et des donations internationales : Théorie générale et applications en droit comparé*, pp. 299- 332, p. 299.

⁷ BAYLE/ WENIGER, *Successions franco-suisse*s, p. 102.

- d) La personne a le centre de ses intérêts économique en France, soit le lieu où la personne a de nombreux investissements, ou alors l'endroit où il administre ses biens, etc.⁸.

Par conséquent, il résulte de l'application de ces deux articles, que pour échapper à toute imposition en France, trois conditions doivent être cumulativement réunies⁹ :

- a) Le défunt ou le donateur est domicilié à l'étranger ;
- b) L'héritier ou le donataire est également fiscalement domicilié à l'étranger ;
- c) Les biens transmis sont situés à l'étranger.

c. Conflits de compétence possibles

Il résulte des situations ci-dessous que des cas de doubles impositions peuvent survenir en raison de l'application, par la France et le canton de Vaud, de facteurs d'assujettissements distincts :

- le dernier domicile du défunt se trouve dans le canton, mais un des héritiers a son domicile en France au sens de l'article 750 ter alinéa 3 CGI ;
- la succession comporte des biens immobiliers en Suisse, mais le dernier domicile du défunt se trouvait en France ;
- la succession comporte des biens mobiliers en France, mais le dernier domicile du défunt se trouvait en Suisse, idem pour les biens immobiliers ;
- la succession comporte des parts de SCI française et le défunt avait son dernier domicile en Suisse ;
- le défunt touche une pension française mais son domicile se trouve en Suisse.

3. ATTÉNUATION/ÉLIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION

a. Dans la LMSD vaudoise

L'article 28 let. e LMSD vise à réduire les effets d'une double imposition et dispose que l'impôt étranger sur les successions en cas de double imposition effective est déduits de l'actif brut de la succession. Cela suppose donc un effet restreint, puisque l'impôt étranger n'est par conséquent pas déduit de l'impôt payé dans le canton de Vaud, mais permet de réduire l'actif de la succession en vue du calcul de l'impôt successoral vaudois.

b. En France

Au contraire de la disposition vaudoise, l'article 784 A CGI permettant une atténuation de la double imposition prévoit qu'il est possible d'imputer le montant de l'impôt sur les successions payé dans le canton de Vaud au montant de l'impôt sur les successions exigible en France. Toutefois cela concernera uniquement l'impôt acquitté sur les biens meubles et immeubles situés hors de France. Cela signifie que l'imputation n'est pas totale.¹⁰

4. LE RÈGLEMENT (UE) N°650/2012 DU 4 JUILLET 2012

Ce règlement est entré en vigueur le 17 août 2015.

⁸ BAYLE/ WENIGER, *Successions franco-suissees*, p. 102.

⁹ BRILLANT/ RIVIÈRE, *Fiscalité pratique des donations, successions et testaments*, p.14 ; Alain LACOURT, *Successions et donations en France*, pp.306-307.

¹⁰ Franck ELIARD, *Fiscalité des successions*, 3^{ème} éd. mise à jour, Paris 2014, p.173.

La Suisse n'étant pas membre de l'UE, n'est pas partie au règlement et n'est pas contrainte par les normes prévues par celui-ci. En revanche, l'article 20 du règlement prévoit que toute loi désignée par celui-ci s'applique même s'il ne s'agit pas d'une loi d'un Etat membre.

Toutefois en matière d'impôt ce règlement n'aura en principe pas d'incidence car il ne s'applique pas aux questions fiscales et c'est le droit national qui déterminera comment sont calculés et payés les impôts découlant du décès du *de cuius*¹¹.

5. CONCLUSION

Ce bref aperçu du règlement des successions franco-suissees sous l'angle des impôts successoraux a permis de constater le problème posé par la dénonciation de la Convention conclue entre la Confédération helvétique et la République française afin d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions. En effet, dans un certain nombre de cas de figure, il y aura une double imposition française et vaudoise qui ne sera que partiellement atténuée.

¹¹ Considérant (10) du règlement UE