

**Rapport explicatif
sur la conclusion d'une nouvelle convention entre la Suisse
et la France en vue d'éviter les doubles impositions en ma-
tière d'impôts sur les successions**

du 16 juillet 2012

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

1

Présentation de la nouvelle convention

1.1

Contexte, déroulement et résultats des négociations

Compte tenu des difficultés soulevées lors de négociations visant la conclusion de conventions contre les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, il faut constater que seul un petit nombre d'accords existe dans ce domaine au niveau international et en particulier au sein de l'OCDE. Un des problèmes récurrents résulte, d'une part, de la divergence de l'approche juridique suivie entre les pays de droit coutumier et ceux de droit civil et, d'autre part, de l'autonomie fiscale suivie par certains pays, qui bien que connaissant un système de droit civil s'écarterent de ces principes en appliquant des règles autonomes en matière fiscale.

La convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions (RS 0.672.934.92, ci-après CDI-F/S) a été conclue le 31 décembre 1953. Cette convention, calquée sur le modèle de conventions conclues auparavant par la Suisse notamment avec les Pays-Bas, en 1951, n'a jamais été révisée depuis lors. Elle contient des solutions qui reflétaient sur le plan bilatéral, les principes suivis alors en la matière.

Force est de constater que la législation fiscale interne française a adopté depuis une assez longue période des principes visant à assurer un droit d'imposition élargi en France de manière générale. Tel est le cas par exemple de la méthode suivie pour éliminer la double imposition internationale, qui est passée de la méthode de l'exonération à la méthode du crédit d'impôt, modification concrétisée dans la politique conventionnelle française depuis plusieurs années. Ce changement a été, par exemple, ancré avec la Suisse par un Avenant du 22 juillet 1997 modifiant la convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale de 1966 (RS.0672.934.91).

La CDI-F/S ne correspondait ainsi plus, sur de nombreux points, à l'évolution de la législation interne et de la politique conventionnelle françaises. En mai 2011, les autorités fiscales françaises ont fait part à l'Administration fédérale des contributions de leur intention de remettre en question la CDI-F/S. Pour la France, les solutions prévues par cette convention n'étaient plus à jour et privaient le fisc français de recettes importantes. De ce fait, des questions d'égalité devant l'impôt se poseraient en France. Cette situation serait d'autant plus difficile à tolérer du côté français en raison du fait que le droit fiscal suisse en matière d'impôts sur les successions s'est considérablement allégé depuis la conclusion de la CDI-F/S. Les autorités fiscales françaises estimaient qu'une révision serait théoriquement possible mais que le processus serait trop long, et donc coûteux pour le fisc français en raison des prolongations du régime actuel liées à des négociations de révision et au processus de ratification. Du point de vue français, la voie d'une dénonciation était privilégiée puisqu'elle aurait pu être le moyen le plus simple et le plus rapide pour atteindre l'objectif visé par la France, à savoir asseoir purement et simplement son droit interne en matière de successions franco-suisse, plutôt que d'y procéder par la révision de la convention existante.

Cette démarche ne pouvait qu'être prise très au sérieux, et, après consultation des cantons, la Suisse a donc informé les autorités fiscales françaises de son intention de

privilegier la voie d'une révision. En effet du point de vue suisse, il aurait été regrettable d'ouvrir la voie à de possibles doubles impositions au cas où il n'y aurait plus eu de protection conventionnelle. Le peuple et les cantons suisses vont probablement être appelés à voter sur une initiative populaire au niveau fédéral. Il est possible qu'un régime d'imposition additionnel sur les successions soit introduit en cas de verdict positif lors de ce scrutin. Le maintien d'un dispositif bilatéral pour éliminer les doubles impositions fait donc sens déjà à cet égard, ce d'autant plus que l'érosion de la fiscalité en matière d'impôts sur les successions s'est surtout traduite dans les cantons qui n'ont que peu de rapports avec la France. Enfin, l'existence d'une convention en la matière garantit la sécurité du droit pour les contribuables concernés, notamment au regard des développements toujours possibles du droit interne des Etats contractants.

Sur cette base, une ronde de négociations a eu lieu à Paris en date du 26 janvier 2012. Des échanges de correspondance afin de régler les points qui restaient ouverts ont suivi. Les solutions trouvées sur les questions demeurées ouvertes ont été soumises à la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) au mois de mai et juin 2012. La CDF a approuvé le paraphe du projet présenté et le Conseil fédéral a consécutivement décidé le 27 juin 2012, que les paraphes pouvaient être apposés, ce qui a été fait le 5 juillet 2012, sur un projet de nouvelle convention franco-suisse en matière d'impôts sur les successions (ci-après « Nouvelle Convention »).

Avant de proposer au Conseil fédéral de signer la Nouvelle Convention, nous voulons donner la possibilité aux cantons et aux associations économiques intéressées de se prononcer sur son contenu.

1.2 Appréciation

La convention prévoit des règles de rattachement à l'impôt qui garantissent un droit d'imposition le plus étendu possible à la France non seulement en tant qu'Etat de dernier domicile du défunt ou en tant qu'Etat de domicile de l'héritier/légataire, mais encore pour des biens immobiliers situés en France, également lorsqu'ils sont détenus par des sociétés immobilières ou des sociétés faisant partie de la succession d'un défunt qui était domicilié en Suisse. A cela s'ajoute l'exigence de règles de transparence étendues en ce qui concerne les biens immobiliers

Toutefois, une réglementation beaucoup plus favorable que celle préconisée à l'origine par la France a été obtenue concernant l'imposition en France des héritiers et légataires d'un défunt domicilié en Suisse. Le libellé retenu requiert la résidence en France au moment du décès ainsi qu'une durée minimale de séjour (6 sur les derniers 10 ans). Cette nouveauté ne remet pas en cause l'impôt suisse, qui est imputé par la France.

En outre, les Français ont renoncé à demander l'application de la nouvelle convention à partir du 1er janvier 2013 qui aurait exigé une application rétroactive, et ont accepté d'introduire une règle prévoyant l'application à partir du 1er jour du mois qui suivra l'entrée en vigueur, mais en tout état de cause à compter du 1er janvier 2014. Par ailleurs, la volonté initiale de la France d'imposer tous les biens meubles (corporels et incorporels) situés en France faisant partie des actifs de la succession d'un défunt ayant eu son dernier domicile en Suisse a pu être limitée aux seuls biens

par l'article 2 (la France connaît également cette obligation de rapporter dans certains cas).

Au paragraphe 4, il a été renoncé de mentionner les surtaxes (centimes additionnels), qui figuraient dans la disposition correspondante de la CDI-F/S, puisque ce genre d'impôts est déjà couvert par la définition générale des impôts suisses visés.

Article 3 (Définitions générales)

Au paragraphe 1, sur proposition suisse, il a été convenu d'introduire une définition du terme « entreprise » (nouvelle lettre e). Il ne peut pas s'agir dans ce cas, du point de vue des deux parties, d'une société intercalée dotée de sa propre personnalité morale et activité commerciale mais seulement d'une entreprise individuelle.

Le paragraphe 2 correspond au Modèle OCDE, y compris s'agissant de la dernière phrase qui ne figurait pas telle quelle dans le modèle de 1953.

Article 4 (Domicile fiscal du défunt)

Pour clarifier la portée de la convention quant à son champ personnel, la mention « du défunt » est ajoutée dans le titre après « domicile fiscal ».

Le critère de base pour trancher les cas de double domicile en ce qui concerne la notion de centre des intérêts vitaux comprend les liens les plus étroits non seulement pour les liens personnels, comme dans la CDI-F/S, mais aussi pour les liens économiques les plus étroits, ce qui est nouveau mais conforme au Modèle OCDE et à la politique conventionnelle suisse.

Article 5 (Biens immobiliers)

La France a exigé l'introduction au paragraphe 2 du principe de transparence pour les détentions d'immeubles détenus directement ou indirectement par des entités intercalées, qui tirent plus de 50% de leurs actifs de biens immobiliers, et dont les titres et autres droits tombent de ce fait dans la définition de biens immobiliers. Cette nouveauté par rapport à la convention de 1953, a été un point incontournable pour mettre sous toit cette révision et éviter une dénonciation. Elle correspond à la politique conventionnelle française et ce principe de transparence est également contenu dans la convention franco-suisse sur le revenu et la fortune (articles 6, 15, 23 et 24). Ces droits sont imposables au pro rata de la fraction attribuable au défunt, aussi minime soit elle.

Jusqu'à présent, les titres de sociétés immobilières faisant partie des successions des *de cujus* domiciliés en Suisse au moment du décès devaient être considérés par la CDI-F/S, par une règle de renvoi au droit interne de l'Etat de situation à la qualification de droit civil (dernier alinéa du paragraphe 1 de l'article 2 CDI-F/S), comme des biens mobiliers et non pas comme des biens immobiliers. Cette nouvelle disposition modifie de manière importante les conséquences fiscales d'une détention d'immeubles via une société immobilière puisque les titres de ces sociétés ne seront plus imposables dans l'Etat du dernier domicile mais dans l'Etat de situation des biens immobiliers. La disposition s'applique également dans une situation inverse où des biens immobiliers suisses feraient partie des actifs d'une société immobilière, sous réserve des dispositions pertinentes cantonales.

Par ailleurs, au paragraphe 3, l'Etat du lieu de situation des immeubles imposera désormais les immeubles faisant partie des actifs d'une société détenue par le défunt seul ou en famille (conjoint, ascendants et descendants, frères et sœurs) au total pour plus de 50%, toutefois au prorata de la fraction des parts attribuables au défunt. Les immeubles d'exploitation d'une entreprise ou destinés à l'exercice d'une profession libérale échappent cependant à ces nouvelles règles.

Article 6 (Biens mobiliers appartenant à un établissement stable ou à une base fixe)

Cette disposition correspond sur le plan matériel au Modèle OCDE.

Article 7 (Navires, bateaux et aéronefs)

Cet article est conforme au modèle OCDE. Il ne concerne que les navires, bateaux et aéronefs, exploités commercialement en trafic international, ainsi que les biens mobiliers affectés à leur exploitation, qui ne sont imposables que dans l'Etat contractant de la direction effective.

Les navires, bateaux et aéronefs privés sont exclus des articles 5 et 7. Ils tombent sous la règle de rattachement des autres biens (Etat du dernier domicile) de l'article 8. Il est renvoyé ci-après aux explications données à propos de l'article 11.

Article 8 (Autres biens)

Cette disposition reflète la solution équivalente du Modèle OCDE. Elle prévoit l'imposition exclusive dans l'Etat du dernier domicile du défunt les biens non visés ci-avant. La Suisse évite la double imposition par la méthode de l'exonération, lorsque le rattachement pour imposition de ces biens ne lui revient pas. S'agissant de la France, il est renvoyé ci-après aux explications concernant l'article sur les méthodes pour éviter les doubles impositions, notamment au droit subsidiaire d'imposition concédé pour les biens corporels faisant partie d'une succession ouverte en Suisse au titre d'un dernier domicile du défunt ou dans le cas des héritiers ou légataires domiciliés en France.

Article 9 (Déductions)

A la différence du Modèle OCDE, la convention actuellement en vigueur ne comprend pas de disposition concernant les déductions. Cette lacune est comblée désormais par la reprise des solutions préconisées par le Modèle OCDE. Cette disposition contient aussi une règle relative à la déduction des dettes afférentes aux navires bateaux et aéronefs visés à l'article 7.

Le paragraphe 8, introduit sur proposition française, doit être interprété comme précisant l'admission de la déduction de la dette totale de manière proportionnelle à la fraction attribuable au défunt ce qui est conforme aux solutions prévues dans cet article et également à la pratique suisse.

Article 10 (Divers)

Du côté français, une disposition anti-abus était exigée. La formulation, la portée et les critères contenus dans la clause présentée initialement était considérée pour une part comme trop élargie par la délégation suisse et pour l'autre part comme injusti-

fiée. Finalement, les deux parties ont pu s'entendre sur un libellé considéré comme acceptable. Ainsi lorsque le défunt, héritier ou légataire aura eu pour principal objectif, et contrairement à l'objet et au but des dispositions concernées, de créer une situation afin d'obtenir une position fiscale plus avantageuse, celle-ci pourra être considérée comme abusive. Une telle approche est conforme à la politique suivie par la Suisse dans le domaine des conventions contre les doubles impositions.

Article 11 (Elimination des doubles impositions)

S'agissant de la méthode française d'élimination des doubles impositions il a fallu prendre acte, du côté suisse, de la volonté française de passer de la méthode de l'exonération sous progressivité de la convention de 1953 à celle du crédit d'impôt. Cette méthode du crédit d'impôt est suivie maintenant d'assez longue date par la France. Il s'agit là d'un changement important, toutefois une telle solution existe déjà dans la convention franco-suisse sur le revenu et sur la fortune, où elle a été introduite en 1997 en remplacement de la méthode de l'exonération que la France devait suivre jusqu'alors dans ses relations avec la Suisse, en contradiction avec la politique conventionnelle française.

Lorsque le défunt était domicilié en France, la France impose l'ensemble des biens qui font partie de la succession, y compris les biens qui sont imposables en Suisse conformément à la Nouvelle Convention, mais elle doit, ce qui est désormais nouveau, éliminer la double imposition en accordant une imputation de l'impôt suisse payé sur les biens imposables en Suisse.

Certains biens meubles et les immeubles situés en France faisant partie de la succession d'un défunt dont le dernier domicile était en Suisse demeurent, comme sous la CDI-F/S à l'heure actuelle, imposables en France. En ce qui concerne les biens meubles, la CDI-F/S prévoit un droit d'imposition à l'Etat du lieu de situation s'agissant des meubles meublants et des objets et collections d'art. Cette imposition des biens meubles ne concerne que les biens meubles corporels, ce qui étend un peu la solution actuelle aux lingots d'or, bijoux, pierres précieuses ou voitures par exemple. En revanche, les titres (actions ou obligations) ou les comptes bancaires ne sont pas visés, en droit français, par la notion de biens meubles corporels.

Dans les cas où un héritier ou légataire est domicilié en France au moment du décès d'une personne domiciliée en Suisse, la France dispose, également nouvellement, d'un droit subsidiaire d'imposition sur tous les biens dévolus à cet héritier ou légataire mais elle impute l'impôt suisse payé sur ces biens, autres que les biens imposables en France selon les dispositions des articles 5 (biens immobiliers), 6 (biens mobiliers appartenant à une base fixe ou un établissement stable) et 7 (navires, bateaux et aéronefs). Outre cette condition du domicile en France au moment du décès, il faut en outre que l'héritier ou légataire ait été domicilié en France au moins 6 ans pendant une période de 10 ans avant la date de dévolution. Ce résultat, difficile à atteindre (la France réclamait déjà ce droit subsidiaire d'imposition au titre d'un ancien domicile en France) a paru acceptable pour la Suisse, dans le cadre du compromis final, également du fait qu'il n'entrave pas la liberté de circulation des personnes qui ne séjournent que quelques années en France en raison de leur emploi, voire de leurs études.

En ce qui concerne la méthode suisse, les doubles impositions sont évitées comme jusqu'à présent par l'exonération sous condition de progressivité.

Article 12 (Non-discrimination)

Les questions de discrimination en matière d'impôts sur les successions sont réglées actuellement sur le plan franco-suisse par la convention en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune qui couvre dans ce domaine les impôts de toute nature ou dénomination. La Nouvelle Convention introduit une telle disposition conformément au Modèle OCDE et elle disposera ainsi d'une règle de non-discrimination autonome.

Article 13 (Procédure amiable)

Cette disposition correspond matériellement et formellement aux solutions de la politique conventionnelle suisse et elle est conforme au standard de l'OCDE en la matière.

Article 14 (Echange de renseignements) et Protocole additionnel

L'échange de renseignements qui doit être effectué renvoie quant aux stipulations applicables à la Convention sur le revenu et sur la fortune, telle que modifiée en 2009. En outre, un protocole additionnel procède aux clarifications nécessaires à la conformité de l'assistance administrative franco-suisse. Ceci vise les conditions nécessaires à l'identification du contribuable concerné et aux procédures d'assistance administrative. Les modalités posées pour l'assistance ne doivent pas faire obstacle à un échange effectif de renseignements, comme l'exigent les engagements pris par la Suisse sur le plan international (Forum Mondial) et l'Arrêté fédéral du 23.12.2011 concernant un complément à la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la France.

Article 15 (Notification des créances fiscales)

L'assistance à la notification des créances fiscales concernant les impôts sur les successions existe déjà à l'heure actuelle dans la convention franco-suisse sur le revenu et sur la fortune. Cette règle est simplement confirmée ici dans cet article 15 par renvoi à l'article 28 bis de la convention précitée.

Article 16 (Membres des missions diplomatiques et des postes consulaires)

La disposition retenue ici est conforme aux solutions préconisées par le Modèle OCDE et suivies dans la politique conventionnelle suisse.

Article 17 (Entrée en vigueur) et Article 18 (Dénonciation)

La Nouvelle Convention s'appliquera aux successions de personnes dont le décès intervient dès le 1^{er} jour du mois qui suit l'entrée en vigueur mais au plus tard le 1^{er} janvier 2014. La France exigeait à l'origine une première application au plus tard le 1^{er} janvier 2013.

La CDI-F/S sera abrogée par l'entrée en vigueur de la Nouvelle Convention et elle cessera d'être applicable à la date du 1^{er} jour d'application de cette dernière.

La Nouvelle Convention pourra être dénoncée le cas échéant, comme il est usuel en la matière, par préavis de six mois avant la fin d'une année civile.