

**Message
concernant l'approbation d'une nouvelle convention
entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles
impositions en matière d'impôts sur les successions**

du 4 septembre 2013

Madame la Présidente,
Monsieur le Président,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation de la convention du 11 juillet 2013 entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, en vous proposant de l'adopter.

Nous vous prions d'agréer, Madame la Présidente, Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

4 septembre 2013

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Ueli Maurer
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La nouvelle convention avec la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions a été signée le 11 juillet 2013. Elle vise à remplacer la convention du 31 décembre 1953, actuellement en vigueur.

Elle introduit la méthode du crédit d'impôt comme étant la méthode appliquée par la France pour éliminer la double imposition. Cette méthode est suivie par la France depuis longtemps et a déjà été insérée en 1997 dans la convention franco-suisse en vue d'éliminer les doubles impositions sur le revenu et la fortune. La Suisse applique sa méthode habituelle de l'exonération sous réserve de progressivité.

La nouvelle convention prévoit désormais la transparence fiscale des sociétés immobilières: la détention indirecte d'immeubles est traitée comme la détention directe, les immeubles étant imposables à leur lieu de situation. Ce principe de transparence existe déjà dans la convention franco-suisse précitée en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Au titre d'un droit subsidiaire d'imposition, la France peut dorénavant imposer la part qui échoit à un héritier ou à un légataire domicilié sur son territoire depuis au moins 8 années durant les 10 années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens, mais doit déduire un éventuel impôt successoral suisse prélevé sur cette part. Le droit primaire d'imposition de la Suisse demeure s'agissant de l'imposition au dernier domicile du défunt et il n'est donc pas porté atteinte à la souveraineté fiscale de la Suisse. Le commentaire de la convention-modèle de l'OCDE de 1982 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions et les donations prévoit la possibilité d'inclure dans les conventions bilatérales un tel droit subsidiaire d'assujettissement complet à l'impôt fondé sur d'autres critères que le domicile du défunt, en particulier celui du domicile de l'héritier ou du légataire.

La nouvelle convention est conforme aux principes du droit fiscal international et à ceux du droit fiscal international de la Suisse.

Message

1 **Considérations générales sur les conventions en vue d'éviter les doubles impositions**

La négociation d'une convention contre les doubles impositions s'inscrit dans le contexte à la fois des relations bilatérales des Etats désireux de conclure une telle convention et de leurs droits fiscaux respectifs. Il s'agit de réduire voire, dans la mesure du possible, d'éliminer les situations de double imposition qui résulteraient de l'absence de convention, grâce à la mise en place d'un dispositif bilatéral assurant la sécurité du droit pour le contribuable. A défaut de convention, en effet, celui-ci serait soumis sans défense à l'évolution des droits internes des Etats concernés et donc au risque d'être imposé deux fois.

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé que la Suisse reprendrait la norme internationale développée par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales.

Depuis lors, la Suisse insère systématiquement la norme, et le cas échéant la met à jour, dans les conventions contre les doubles impositions qu'elle conclut.

2 **Contexte, déroulement et résultat des négociations**

La convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions a été conclue le 31 décembre 1953 (RS 0.672.934.92, ci-après désignée par «convention de 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 reflétant les principes suivis à l'époque en la matière, si l'on excepte la convention conclue en 1951 avec les Etats-Unis, qui prévoyait des dérogations importantes à la règle de rattachement au dernier domicile du défunt.

Force est de constater que la législation fiscale interne française a adopté depuis longtemps, comme d'autres pays, des principes visant à assurer de manière générale un droit d'imposition élargi en France. 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 de nombreuses années. S'agissant des relations franco-suisse, ce changement a ainsi été inscrit dans l'avenant du 22 juillet 1997 modifiant la convention du 9 septembre 1966 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 fiscales (RS 0.672.934.91), désignée ci-après par «convention franco-suisse sur le revenu et la fortune».

Ainsi, sur de nombreux points (en particulier en ce qui concerne la méthode française en vue d'éliminer la double imposition), la convention de 1953 ne correspond plus à l'évolution de la législation interne et de la politique conventionnelle françaises. En mai 2011, les autorités fiscales françaises ont remis en question la convention de 1953. Pour la France, les solutions prévues par cette convention n'étaient

plus à jour et privaient le fisc français de recettes importantes. Cette situation était 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 adouci depuis la conclusion de la convention de 1953. Par ailleurs, les solutions retenues dans cette convention soulevaient en France des questions d'égalité devant l'impôt. Les autorités fiscales françaises estimaient qu'une révision serait théoriquement possible mais que les négociations en vue de la révision et le processus de ratification seraient trop longs, et donc trop coûteux pour le fisc français, le régime actuel étant alors maintenu trop longtemps. Du point de vue de la France, la voie de la dénonciation était le moyen le plus simple et le plus rapide pour atteindre l'objectif qu'elle visait, à savoir asseoir purement et simplement son droit interne en matière de successions franco-suisse, et était donc préférable à la solution qui aurait consisté à réviser la convention existante. Il faut savoir, au reste, que le droit interne français élimine de manière unilatérale la double imposition dans la plupart des cas en octroyant un crédit d'impôt pour les droits de succession acquittés, le cas échéant, hors de France, sur des biens meubles et immeubles situés hors de France.

Face aux intentions manifestées par la France, la Suisse, après consultation des cantons, a informé les autorités fiscales françaises qu'elle privilégiait pour sa part la voie de la révision. En effet, du point de vue suisse, une absence de protection conventionnelle aurait risqué d'ouvrir la voie à de possibles doubles impositions. Maintenir un dispositif bilatéral pour éliminer les doubles impositions est donc d'autant plus judicieux que 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. La France a accepté cette demande suisse de révision, à la condition toutefois que la procédure intervienne avec célérité.

Les solutions retenues lors de ces négociations ont été soumises à la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) aux mois de mai et juin 2012. Le Comité directeur de la CDF a approuvé le paragraphe du projet présenté et le Conseil fédéral a consécutivement décidé le 27 juin 2012, que les paragraphes 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»).

Lors de la procédure d'audition qui a suivi le paragraphe, le projet de nouvelle convention a suscité une vive opposition d'une partie des milieux intéressés. Ont notamment été critiqués: la transparence fiscale des sociétés détenant des biens immobiliers, le droit subsidiaire d'imposition des héritiers et légataires domiciliés en France du défunt qui était domicilié en Suisse, et la clause anti-abus.

Ces prises de position ont mis en péril le processus d'acceptation politique suisse. Des discussions bilatérales ont donc encore eu lieu en automne 2012 afin de vérifier la disponibilité française à revoir certains aspects du projet, notamment l'introduction d'une exception en faveur des héritiers de nationalité suisse résidant en France en ce qui concerne le droit subsidiaire d'imposition précité.

La France a réaffirmé alors sa position selon laquelle une telle convention n'était pas indispensable et qu'elle n'était pas prête à renégocier le texte paraphé. Elle s'est néanmoins montrée disposée à procéder à une adaptation ponctuelle du texte en vue d'en faciliter l'adoption en Suisse. De fait, le seul point que la France a accepté de revoir est celui de la proportion de la valeur des immeubles par rapport à l'ensemble

des actifs de sociétés dans lesquelles le défunt, seul ou avec un membre de sa famille, participe à hauteur de 50 % au moins (plus d'un tiers des actifs ou des biens d'une société sont des immeubles, alors que le projet paraphé ne contenait pas de seuil à cet égard).

Sur insistance de la Suisse, la France a finalement accepté de faire passer de six à huit ans la période déclenchant l'imposition des héritiers et légataires domiciliés en France d'un défunt qui était domicilié en Suisse, toujours dans la même période de dix années précédant celle au cours de laquelle ils reçoivent les biens. En revanche, une exception au droit subsidiaire d'imposition fondée sur la nationalité est inacceptable pour la France qui ne peut admettre un traitement différencié sur cette base des personnes domiciliées fiscalement en France. Une telle exception fondée sur la nationalité ne correspond d'ailleurs pas aux règles du droit fiscal international moderne (principe de non-discrimination). Enfin, la France a accepté de convenir d'une nouvelle date de première application: au lieu du 1^{er} janvier 2014, la nouvelle convention ne s'appliquera qu'aux décès survenus à compter de la date de son entrée en vigueur.

Lors de la séance du 11 avril 2013 de la Commission de politique extérieure du Conseil des Etats, le président de la CDF a déclaré que le projet de nouvelle convention représentait certes une péjoration par rapport aux solutions contenues dans la convention de 1953, mais que la CDF s'était néanmoins exprimée en séance plénière en faveur de la signature du projet de nouvelle convention car celui-ci restait préférable à un vide contractuel.

La Conférence latine des directeurs cantonaux des finances maintient au contraire son opposition au projet, conformément à la position qu'elle a défendue à plusieurs reprises depuis la procédure d'audition qui a eu lieu en été 2012.

Le 19 juin 2013, le Conseil national a adopté la motion 13.3374 qui demande que la Suisse s'oppose à ce que la France puisse taxer un immeuble situé en Suisse au titre de l'impôt successoral, alors même que la France élimine la double imposition par la méthode du crédit d'impôt. La motion implique donc, si elle est également adoptée par le Conseil des Etats, que toute imposition par un autre Etat d'un immeuble sis en Suisse soit écartée d'emblée dans le cadre de la négociation ou de la révision à venir d'une convention de double imposition sur les successions. L'adoption de cette motion par le Conseil des Etats aurait non seulement un impact négatif sur des négociations de révision qui pourraient avoir lieu avec des Etats qui connaissent, y compris pour les immeubles à l'étranger, la méthode du crédit d'impôt (par ex. pour des immeubles qui seraient situés en Suisse), mais serait également contraire aux conventions déjà conclues avec des pays comme l'Allemagne et les Etats-Unis.

La nouvelle convention a été signée à Paris le 11 juillet 2013.

3 Appréciation

La nouvelle convention alourdit, il est vrai, dans certains cas la charge fiscale des contribuables concernés. Elle 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 ou légataire, mais encore pour des biens immobiliers situés en France,

même lorsqu'ils sont détenus par des sociétés immobilières ou des sociétés faisant partie de la succession d'un défunt qui était domicilié en Suisse.

Toutefois, concernant l'imposition subsidiaire en France des héritiers et légataires d'un défunt qui était domicilié en Suisse, il a été obtenu une réglementation plus favorable que celle qui était préconisée à l'origine par la France. Le libellé retenu requiert la résidence en France au moment du décès ainsi qu'une durée minimale de séjour (8 années au cours des 10 dernières années précédant celle au cours de laquelle les biens sont reçus), à charge pour la France d'imputer l'impôt suisse. Cette nouveauté ne remet pas en cause le droit primaire de la Suisse d'imposer et ne porte ainsi pas atteinte à sa souveraineté fiscale.

En outre, la France a renoncé à demander que la nouvelle convention s'applique à partir du 1^{er} janvier 2014, et a accepté d'introduire une règle prévoyant l'application à partir de la date de l'entrée en vigueur. Par ailleurs, alors que la France souhaitait initialement 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, cette exigence a pu être limitée aux seuls biens meubles corporels. Cette notion couvre les meubles meublants et les collections d'art déjà visés par une solution comparable dans la convention de 1953, mais peut également couvrir par ex. des lingots d'or ou d'argent, ou des bijoux. Elle ne comprend pas les titres de sociétés, les obligations ou les comptes bancaires, lesquels restent imposables au dernier domicile du défunt.

Un protocole additionnel à la nouvelle convention adapte le système de l'échange de renseignements aux normes du standard international reconnu par la Suisse, conformément à ce qu'avait décidé le Parlement en décembre 2011¹. Cette révision permet ainsi également de corroborer vis-à-vis de la communauté internationale les engagements pris par la Suisse depuis 2009 en matière d'assistance administrative. Selon la norme internationale, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. D'après l'interprétation de cette norme par l'OCDE, elle comprend les demandes visant un groupe clairement défini de contribuables dont il faut supposer qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. Selon le protocole additionnel à la nouvelle convention, la Suisse pourra répondre à de telles demandes formulées par la France. En fournissant des indications précises concernant le groupe de contribuables qui permettent à l'Etat requis d'identifier les personnes concernées, l'Etat requérant satisfait à l'exigence de l'identification des personnes concernées par la demande (ch. I du protocole additionnel). La règle d'interprétation (ch. III du protocole additionnel) commande une telle interprétation en tant qu'elle dispose que les let. a) à e) du point XI du protocole additionnel à la convention du 9 septembre 1966 franco-suisse sur le revenu et la fortune (RS 0.672.934.91) doivent être interprétées de manière à ne pas faire obstacle à un échange effectif de renseignements, sans que pour autant des «pêches aux renseignements» soient autorisées. La loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (RS 672.5) constitue la base légale de droit interne nécessaire aux fins de répondre aux demandes groupées de renseignements.

¹ Cf. message concernant un complément aux conventions contre les doubles impositions approuvé par l'Assemblée fédérale le 18 juin 2010 ainsi que l'arrêté fédéral du 23 décembre 2011 concernant un complément à la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la France en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, FF 2012 151

Compte tenu de la politique fiscale défendue par la France sur le plan international et en particulier sur le plan bilatéral, une révision de la convention de 1953 était inéluctable. Par rapport à l'approche française initiale qui souhaitait purement et simplement la dénonciation de la convention de 1953, les solutions retenues permettent de maintenir un traité international qui garantit une sécurité du droit aux contribuables et qui défend également, dans la mesure du possible, les intérêts des collectivités publiques suisses concernées. Par ailleurs, comme la France n'était pas disposée à rouvrir les négociations après l'apposition des paraphe en juillet 2012, les adaptations techniques ponctuelles intervenues suite à la procédure d'audition doivent être considérées comme le seul résultat possible auquel la France pouvait consentir dans les circonstances actuelles.

Les solutions contenues dans la nouvelle convention sont conformes au droit fiscal international, notamment aux principes préconisés par le Modèle de convention de double imposition de l'OCDE de 1982 concernant les successions et les donations (ci-après «Modèle de l'OCDE»), ainsi qu'à la politique conventionnelle suisse en la matière. De ce fait, elles ne constituent une violation ni des principes de l'OCDE ni de la souveraineté fiscale suisse, pas plus qu'elles ne créent un précédent conventionnel suisse ou une grave insécurité juridique.

Enfin, il convient de considérer que la conclusion de cette nouvelle convention contribuera à la création d'un climat bilatéral favorable pour d'autres dossiers fiscaux que la Suisse et la France souhaitent traiter.

Ainsi, la nouvelle convention représente la moins mauvaise des solutions puisqu'elle garantit la sécurité juridique et apporte des avantages par rapport à une situation sans convention. Dans un tel cas, par exemple, les actions de sociétés françaises, y compris les actions de sociétés immobilières, considérées par le droit interne français comme situées en France, y seraient imposables et seraient également imposables dans le canton de domicile du défunt. En outre, un héritier ou légataire serait également imposable en France sur sa part s'il y était domicilié depuis six ans avant la dévolution des biens contre huit ans sous la nouvelle convention.

4 Commentaire des dispositions de la nouvelle convention

La nouvelle convention révisé totalement les dispositions de la convention de 1953. Elle suit dans l'ensemble, tant sur le plan formel que matériel, les solutions préconisées par le Modèle de l'OCDE et la pratique conventionnelle suisse. Les dispositions majeures de la nouvelle convention sont commentées ci-après.

Art. 1 Successions visées

Comme pour la convention de 1953 actuellement en vigueur, la nouvelle convention s'applique aux successions de personnes domiciliées au moment de leur décès dans l'un des Etats contractants.

Art. 2 Impôts visés

Les impôts visés sont les impôts sur les successions perçus par suite de décès (masse successorale, parts héréditaires et droits de mutation pour cause de décès). Les donations rapportables dans la succession sont aussi couvertes (la France connaît également cette obligation de rapporter dans certains cas).

Art. 4 Domicile fiscal du défunt

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 convention de 1953, mais aussi pour les liens économiques les plus étroits, ce qui est nouveau mais conforme au Modèle de l'OCDE et à la politique conventionnelle suisse.

Art. 5 Biens immobiliers

La France a exigé l'introduction dans la disposition sur les biens immobiliers du principe de transparence pour les immeubles détenus directement ou indirectement par des entités intercalées, qui tirent plus de 50 % de leur valeur de biens immobiliers, et dont les titres et autres droits sont de ce fait couverts par la définition des biens immobiliers. Cette innovation par rapport à la convention de 1953 a été un élément incontournable sans lequel il n'aurait pas été possible de finaliser la nouvelle convention et d'éviter une dénonciation pure et simple. 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 (art. 6, 15, 23 et 24) ainsi que dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE de 2010 concernant le revenu et la fortune. Ces droits sont imposables au prorata de la fraction attribuable au défunt.

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 comme des biens mobiliers et non pas comme des biens immobiliers, conformément à la règle contenue dans la convention de 1953 renvoyant à la qualification de droit civil prévue par le droit interne de l'Etat de situation (dernier alinéa du par. 1 de l'art. 2 de la convention de 1953). La 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 du défunt mais dans l'Etat de situation des biens immobiliers. La disposition s'applique également dans une situation inverse (*de cujus* domiciliés en France au moment du décès) où des biens immobiliers suisses feraient partie des actifs d'une société immobilière, sous réserve des dispositions cantonales pertinentes qui peuvent prévoir ou non une imposition dans ces cas.

Par ailleurs, 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 titre d'un degré de participation total de plus de 50 %, toutefois au prorata de la fraction des parts attribuables au défunt (cf. art. 5, par. 3). Dans ce contexte et suite à l'adaptation ponctuelle convenue en automne 2012, pour qu'une société tombe sous le coup de cette disposition, il faut que son actif soit constitué pour plus du tiers de sa valeur,

ou qu'il tire plus du tiers de sa valeur, directement ou indirectement, de biens immobiliers situés dans un Etat contractant.

Art. 7 Navires, bateaux et aéronefs

La disposition concernant les navires, bateaux et aéronefs est conforme au Modèle de l'OCDE. Elle 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 art. 5 et 7. Ils tombent sous la règle de rattachement des autres biens (Etat du dernier domicile) de l'art. 8. Il est renvoyé ci-après au commentaire de l'art. 11.

Art. 8 Autres biens

La disposition concernant les autres biens reflète la solution équivalente du Modèle de l'OCDE. Elle prévoit l'imposition exclusive dans l'Etat du dernier domicile du défunt des biens non visés ci-avant. La Suisse évite la double imposition par la méthode de l'exonération, lorsque les règles de rattachement ne lui attribuent pas le droit d'imposer ces biens. S'agissant de la France, il est renvoyé aux explications ci-après concernant l'art. 11 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 du dernier domicile du défunt ou dans le cas des héritiers ou légataires domiciliés en France.

Art. 9 Déduction des dettes

A la différence du Modèle de l'OCDE, la convention de 1953 actuellement en vigueur ne comprend pas de disposition concernant la déduction des dettes. Cette lacune est comblée désormais par la reprise des solutions préconisées par le Modèle de l'OCDE. Cette disposition contient aussi une règle relative à la déduction des dettes afférentes aux navires, bateaux et aéronefs visés à l'art. 7. Il est précisé que la déduction de la dette totale est admise 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 dans ce domaine.

Art. 10 Divers

La France exigeait une disposition permettant de lutter contre les abus. Le principe d'une telle clause de même que la formulation, la portée et les critères contenus dans la clause présentée initialement étaient considérés pour une part comme trop étendus par la délégation suisse et pour l'autre part comme injustifiés. Finalement, les deux parties ont pu s'entendre sur un libellé considéré comme acceptable. Ainsi lorsque le défunt, l'héritier ou le légataire aura eu pour principal objectif, et contrairement à l'objet et au but des dispositions concernées, de créer une situation destinée à lui permettre 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.

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 (cf. art. 11, par. 1). Le crédit d'impôt, aussi connu sous le nom de méthode d'imputation ordinaire, implique que la France doit éliminer la double imposition en déduisant de l'impôt qu'elle perçoit sur la part successorale de son résident, un montant égal à l'impôt payé en Suisse sur la même part de succession. Cette méthode du crédit d'impôt est suivie maintenant depuis longtemps 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 la fortune, où elle a été introduite en 1997.

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 à l'heure actuelle sous la convention de 1953, imposables en France. En ce qui concerne les biens meubles, la convention de 1953 prévoit un droit d'imposition en faveur de l'Etat du lieu de situation s'agissant des meubles meublants et des objets et collections d'art. La nouvelle convention étend la solution actuelle aux lingots d'or, bijoux ou pierres précieuses par exemple. Cette imposition des biens meubles ne concerne que les biens meubles corporels. 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. Ces biens meubles incorporels restent par conséquent imposables dans l'Etat du dernier domicile du défunt.

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 (cf. art. 11, par. 1, let c), et c'est également nouveau, 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 art. 5 (biens immobiliers), 6 (biens mobiliers appartenant à un établissement stable ou à une base fixe) 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 8 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 finalement été retenu, dans le cadre du compromis final, ne serait-ce que parce 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 leur formation. La solution négociée accroît la protection de l'héritier ou du légataire domicilié en France par rapport à une situation sans convention, puisque le droit français actuellement en vigueur prescrit un délai de 6 ans durant les 10 ans précédant l'année de la réception des biens. Par ailleurs, la France n'a pas pu admettre une exception au droit subsidiaire d'imposition fondée sur la nationalité car elle ne peut accepter un traitement différencié sur cette base des personnes domiciliées fiscalement en France.

Lorsque le défunt était domicilié en France, la France impose l'ensemble des biens qui font partie de la succession, y compris les biens (par ex. des immeubles) 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.

En ce qui concerne la méthode suisse, les doubles impositions sont évitées comme jusqu'à présent par l'exonération sous réserve de progressivité (cf. art. 11, par. 2).

Art. 12 Non-discrimination

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

Art. 13 Procédure amiable

La disposition en matière de procédure amiable correspond matériellement et formellement aux solutions de la politique conventionnelle suisse dans ce domaine et elle est conforme au standard de l'OCDE en la matière.

Art. 14 Echange de renseignements

L'échange de renseignements répond aux dispositions pertinentes de la convention franco-suisse sur le revenu et la fortune, telle qu'elle a été modifiée en 2009, qui couvrent également les impôts sur les successions. En outre, un protocole additionnel à la nouvelle convention procède aux clarifications nécessaires à la conformité de l'assistance administrative franco-suisse au standard international actuel en la matière. Cela 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 décembre 2011 concernant un complément à la convention franco-suisse sur le revenu et la fortune².

Selon la norme internationale, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. D'après l'interprétation de cette norme par l'OCDE, elle comprend les demandes visant un groupe clairement défini de contribuables dont il faut supposer qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. La Suisse pourra, selon le protocole additionnel à la nouvelle convention, répondre à de telles demandes formulées par la France. En fournissant des indications précises concernant le groupe de contribuables qui permettent à l'Etat requis d'identifier les personnes concernées, l'Etat requérant satisfait à l'exigence de l'identification des personnes concernées par la demande (ch. I du protocole additionnel). Une telle interprétation est commandée par la règle d'interprétation (ch. III du protocole additionnel, en relation avec le ch. XI, par. 2, du protocole additionnel à la convention franco-suisse sur le revenu et la fortune), qui oblige les Etats contractants à assurer un échange de renseignements aussi large que possible, sans que pour autant des «pêches aux renseignements» soient autorisées. La loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale constitue la base légale de droit interne nécessaire pour pouvoir répondre aux demandes de renseignements portant sur un groupe de contribuables. Le chiffre IV du protocole additionnel garantit que les dernières adaptations au standard international en matière d'échange de renseignements

s'appliquent également en rapport avec la convention franco-suisse sur le revenu et la fortune.

La France a demandé d'introduire à l'art. 14 de la nouvelle convention, ainsi que dans le protocole additionnel, la mention «ensemble un protocole» afin de garantir une interprétation uniforme de la clause sur l'échange de renseignements et de permettre, selon la pratique française en la matière, l'application de la règle d'interprétation du protocole additionnel aussi à la convention franco-suisse sur le revenu et la fortune.

Art. 15 Notification des créances fiscales

L'assistance à la notification des créances fiscales concernant les impôts sur les successions est déjà prévue aujourd'hui dans la convention franco-suisse sur le revenu et la fortune. Cette règle est simplement confirmée par renvoi à l'art. 28^{bis} de la convention précitée.

Art. 17 Entrée en vigueur

La nouvelle convention s'appliquera aux successions de personnes dont le décès intervient à compter de la date de son entrée en vigueur (la France exigeait à l'origine une première application pour le 1^{er} janvier 2014 au plus tard).

La convention de 1953 sera abrogée par l'entrée en vigueur de la nouvelle convention.

Art. 18 Dénonciation

Conformément à ce qui est usuel en la matière, la nouvelle convention pourra être dénoncée moyennant un préavis de six mois avant la fin d'une année civile.

5 Brèves considérations sur d'autres conventions contre les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions conclues par la Suisse

La Suisse a conclu seulement avec les dix pays suivants des conventions contre les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions qui sont actuellement en vigueur: Allemagne (1978), Autriche (1974), Danemark (1973), Etats-Unis (1951), Finlande (1956), France (1953), Norvège (1956), Pays-Bas (1951), Royaume-Uni (1993) et Suède (1979). Le nombre relativement faible de conventions dans ce domaine s'explique également par la complexité du sujet et les différences de conception en droit successoral qui peuvent exister entre les pays, qui rendent les négociations de ces conventions particulièrement ardues. Ci-après sont examinées les conventions qui ont été passées avec l'Allemagne et le Royaume-Uni; ces conventions contiennent en effet des dispositions qui méritent d'être mentionnées à la lumière de la nouvelle convention.

Convention du 30 novembre 1978 avec l'Allemagne (RS 0.672.913.61)

La convention conclue en 1978 avec l'Allemagne lui accorde un droit subsidiaire d'imposition concernant un héritier ou un légataire qui disposait en Allemagne d'un foyer d'habitation permanent ou y séjournait de façon habituelle au moment du

décès du défunt, notamment pour un immeuble sis en Suisse. Ce droit subsidiaire d'imposition concédé à l'Allemagne est à la fois plus étendu et plus restreint que la disposition similaire contenue dans la nouvelle convention franco-suisse. Il est plus étendu en ce sens qu'il suffit qu'au moment du décès du défunt, un héritier ou un légataire dispose en Allemagne d'un foyer d'habitation permanent ou y séjourne de façon habituelle: une durée minimale (p. ex., comme désormais dans le cas de la nouvelle convention, résidence de 8 ans durant les 10 dernières années) n'est pas requise. Il est de portée plus restreinte en ce sens que l'Allemagne ne dispose pas d'un droit subsidiaire d'imposition lorsque, cumulativement, le défunt et l'héritier ou le légataire sont de nationalité suisse. Tant la convention avec l'Allemagne que la nouvelle convention franco-suisse ne prévoient pas un droit similaire en faveur de la Suisse dans le cas d'un héritier ou d'un légataire en Suisse, ce qui s'explique notamment par l'absence d'un point de rattachement au titre du seul domicile de l'héritier ou du légataire dans les droits fiscaux cantonaux.

La convention avec l'Allemagne contient également deux règles particulières qui ne figurent pas dans la nouvelle convention franco-suisse:

- 1) Lorsque le défunt en Suisse disposait au moment de son décès d'un foyer d'habitation permanent (logement) depuis au moins 5 ans en Allemagne, sa succession est soumise à l'impôt en Allemagne et en Suisse, l'Allemagne imputant l'éventuel impôt suisse. Cette règle particulière s'applique aussi aux personnes de nationalité suisse; toutefois, lorsque celles-ci possèdent un immeuble en Suisse, l'Allemagne exempte cet immeuble sous réserve de progressivité.
- 2) Lorsque le défunt en Suisse avait disposé avant son décès d'un foyer d'habitation permanent en Allemagne pendant au moins 5 ans durant les 10 dernières années précédant l'abandon de son dernier foyer d'habitation en Allemagne et si le décès est survenu dans l'année au cours de laquelle il disposait en dernier lieu de ce foyer d'habitation ou au cours des 5 années suivantes, sa succession est aussi imposable en Allemagne, sauf si:
 - la prise de domicile en Suisse est motivée par la prise d'un emploi salarié ou un mariage avec une personne de nationalité suisse, ou
 - le défunt était de nationalité suisse au moment où il disposait en dernier lieu d'un foyer d'habitation permanent en Allemagne.

Ces deux règles ont pour effet d'étendre le droit de l'Allemagne d'imposer les successions des résidents de Suisse. Vu l'absence de telles règles dans la nouvelle convention franco-suisse, cette dernière peut être considérée comme plus favorable que la convention avec l'Allemagne sur ces points.

Convention du 17 décembre 1993 avec le Royaume-Uni (RS 0.672.936.73)

La convention conclue en 1993 avec le Royaume-Uni lui accorde un droit subsidiaire d'imposition pour les actions de sociétés du Royaume-Uni faisant partie de la succession d'un défunt qui était résident de Suisse. Le Royaume-Uni élimine la double imposition par imputation de l'éventuel impôt suisse sur son propre impôt.

De plus, lorsque le Royaume-Uni prélève un impôt se rapportant à des biens immobiliers sis en Suisse, il impute sur son impôt un montant équivalent à celui prélevé en Suisse.

La convention avec le Royaume-Uni contient également une règle particulière qui ne figure pas dans la nouvelle convention franco-suisse: lorsque le défunt qui était domicilié en Suisse avait été domicilié au Royaume-Uni à un moment quelconque au cours des cinq ans précédant son décès et possédait, à ce moment, la nationalité du Royaume-Uni sans posséder la nationalité suisse, les biens situés en Suisse (à l'exception des immeubles, des biens mobiliers d'un établissement stable ou des navires et aéronefs) peuvent aussi être imposés par le Royaume-Uni, qui élimine la double imposition par imputation de l'éventuel impôt suisse.

Vu l'absence d'une telle règle dans la nouvelle convention franco-suisse, celle-ci peut être considérée comme plus favorable que la convention avec le Royaume-Uni sur ce point.

6 Conséquences financières

La nouvelle convention franco-suisse en matière de successions n'affecte pas directement les recettes des cantons suisses. Elle introduit en règle générale dans le cas d'héritiers ou légataires d'un défunt avec dernier domicile en Suisse, un droit subsidiaire d'imposition en faveur de la France, le droit primaire d'imposition demeurant acquis à la Suisse. Il n'est ainsi pas porté atteinte à la souveraineté fiscale de la Suisse. Ce mécanisme instauré par la nouvelle convention a pour effet de soumettre les successions concernées aussi à l'impôt français. Comme la charge fiscale due en France au titre de l'impôt de succession est nettement plus élevée qu'en Suisse et que la France élimine l'éventuelle double imposition en imputant l'impôt étranger (suisse) de l'impôt français, il en résulte une augmentation de la charge fiscale globale des personnes concernées. L'attractivité de la Suisse peut dans certains cas en être diminuée, ce qui pourrait indirectement induire une baisse des recettes en matière d'impôts directs, laquelle ne peut cependant pas être estimée par manque d'instruments adéquats. L'absence de solution conventionnelle toutefois devrait porter une atteinte plus grande encore à l'attractivité de la Suisse puisque la France pourrait exercer selon son droit interne, sans allègement conventionnel, un droit subsidiaire d'imposition, ce qui pourrait entraîner des doubles impositions et une insécurité juridique.

7 Constitutionnalité

La nouvelle convention se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst., RS 101), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. L'Assemblée fédérale est compétente pour approuver cette convention en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst. Cette convention a été conclue pour une durée indéterminée, mais elle peut être dénoncée en tout temps pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. La nouvelle convention n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale. Conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution, les traités qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum en matière de traités internationaux. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur l'Assemblée fédérale (RS 171.10), une disposition inscrite dans un traité international est réputée fixer des règles de droit lorsqu'elle

prévoit des dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences.

L'assistance administrative est accordée de manière étendue, conformément au standard international dans le domaine et à la politique conventionnelle suisse récente.

La nouvelle convention crée, cela étant, de nouveaux engagements importants pour la Suisse. La nouvelle convention contient ainsi des dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution par rapport à ce qui a déjà été convenu avec d'autres Etats. L'arrêté fédéral sur la nouvelle convention contre les doubles impositions entre la France et la Suisse sera par conséquent sujet au référendum en matière de traités internationaux prévu à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

