

Impôts sur les successions et donations dans le canton de Vaud

Me Olivier THEVOZ

Avocat

Expert fiduciaire diplômé

Fondateur de T&CO SA, avocats, à Lausanne et à Genève

Lausanne, 4 octobre 2016



Objet de l'impôt sur les successions

1. Les biens immobiliers situés dans le canton de Vaud
 - a) Immeubles
 - b) Parts d'immeubles - par exemple, les parts de propriétés par étage (PPE) ou de copropriétés
 - c) Droits réels – par exemple, les droits de superficie
2. Tous les biens mobiliers appartenant au *de cuius* lorsque celui-ci était domicilié dans le canton de Vaud lors de son décès
 - a) Tous les biens meubles, y compris les droits et les créances
 - b) Les actions des sociétés immobilières suisses
 - c) Quid des actions d'une société immobilière étrangère ?
3. Tous les biens mobiliers appartenant au *de cuius* lorsque celui-ci était domicilié à l'étranger, mais pour lesquels une convention internationale en matière de double imposition attribue le pouvoir d'imposer à la Suisse
4. Les biens affectés à la création d'une fondation
5. Certaines prestations d'assurances versées ensuite de décès

Evaluation des biens

1. En principe, les biens sont évalués à leur valeur vénale.
2. Par mesure de simplification, l'estimation du mobilier de ménage, des machines, du matériel et du mobilier d'exploitation est présumée correspondre à 50% de leur valeur d'assurance incendie.
3. Les immeubles sont estimés à hauteur de 80 % du montant de leur estimation fiscale. Attention, l'autorité fiscale peut demander la révision de ladite estimation.
4. Cas particulier pour les immeubles ruraux
 - a) Il faut prendre en compte la valeur de partage (valeur de rendement) si celle-ci est inférieure à 80 % de l'estimation fiscale
 - b) Délai de blocage de 15 ans (reprise si le bien est vendu à un prix supérieur à la valeur de partage pendant ce délai)
5. Assurances
6. Les prestations périodiques viagères sont estimées selon le barème prévu par la loi
 - a) Par exemple, une rente viagère annuelle de Fr. 10'000.- en faveur d'une femme âgée de 55 ans, sera estimée, selon ce barème, à Fr. 153'500.-
 - b) La même rente en faveur d'un homme âgé de 55 ans sera estimée quant à elle à Fr. 139'400.-

Déduction des charges

1. Les charges peuvent être de natures très variées. Si la constitution de la charge a donné lieu, directement ou indirectement, à la perception d'un droit de mutation ou d'un impôt sur les successions ou les donations, sa valeur est déduite de l'estimation du bien.
2. Exemple 1 : le *de cuius* institue son neveu comme légataire d'un portefeuille de titres d'une valeur vénale de Fr. 1 million à charge pour lui de verser une rente viagère annuelle de Fr. 10'000.- à sa mère (soit la sœur du *de cuius*) âgée de 55 ans.
 - a) Valeur du portefeuille : Fr. 1 million
 - b) Valeur de la rente viagère : Fr. 153'500
 - c) Imposition : neveu -> Fr. 846'500.- et la sœur -> Fr. 153'500.-
 - d) Qui est redevable de l'impôt sur les successions ?
 - e) Imposition de 40 % de la rente viagère auprès de la sœur au titre de revenu (art. 22 a. 3 LIFD)
 - f) Déduction de 40 % de la rente viagère versée à la sœur des revenus imposables du neveu (art. 33 al. b LIFD)

Déduction des charges

3. Exemple 2 : idem, mais la rente viagère équivaudra à 15 % des rendements annuels nets générés par le portefeuille de titres
 - a) Quid de la valeur de la rente viagère ?
 - b) Imposition uniquement auprès du neveu ou application de l'article 35 ALMSD par analogie ? Dans la deuxième hypothèse : $\text{Fr. } 1 \text{ million} \times 3 \% \times 15 \% = \text{Fr. } 4'500.-$ de rente annuelle. Valeur de la rente viagère : Fr. 69'075.

4. Exemple 3 : le *de cujus* institue son neveu comme légataire d'un bien immobilier à charge pour lui de s'occuper du chat et de donner régulièrement des nouvelles à ses parents.
 - a) Les charges n'ont pas de valeur économique propre.
 - b) Imposition : neveu -> 80 % de l'estimation fiscale du bien immobilier

Les biens immobiliers

2. Le cas particulier de la France

- a) La France a émis une réserve à l'article 6 MC OCDE concernant les sociétés immobilières.
- b) L'art. 6 par. 2 al. 2 CDI-F prévoit que, si l'Etat contractant considère les actions d'une société immobilière comme des biens immobiliers, le droit de les imposer lui appartient.
- c) Lorsque la Suisse applique son droit interne, elle est liée par le droit français, à savoir que lorsque le droit français traite les sociétés immobilières en transparence, c'est-à-dire comme des immeubles, la Suisse doit également les traiter comme tels, sous réserve d'une imposition effective en France (article 25 B par. 1 CDI-F).
- d) Cependant, le champs d'application de la CDI-F ne couvre pas les impôts sur les successions et donations. La Suisse n'est donc pas liée par le droit français en matière d'impôt sur les successions et donations.
- e) En résumé, les actions des sociétés immobilières françaises traitées en transparence doivent être considérées comme des biens mobiliers lors de l'application du droit suisse sur l'impôt sur les successions et donations.
- f) L'ancienne convention entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions imposait également à la France de traiter les actions des sociétés immobilières comme des biens mobiliers et pas en transparence lors du prélèvement des droits de mutation par décès.

Les biens immobiliers

3. Le cas particulier de la France

- g) Aujourd'hui, tant la Suisse que la France prélèvent un impôt sur les successions lorsqu'un *de cuius* domicilié en Suisse au jour de son décès possède des actions d'une société immobilière dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français.
- h) L'impôt français payé par les héritiers peut être déduit de l'actif brut de la succession.
- i) En France, l'impôt suisse sur les actions de la société immobilière n'est déductible, *a priori*, que si le donateur ou le *de cuius* est domicilié en France. De plus, l'imputation est limitée à l'impôt acquitté sur les biens meubles et immeubles situés hors de France. Partant, dans notre cas, l'impôt suisse ne sera ainsi pas déductible.

Les biens immobiliers

4. Exemple 1 : Succession avec une SCI française (avant le 1^{er} janvier 2015)

M. X domicilié à Lausanne décède. Il a rédigé un testament par lequel il institue héritière son amie pour l'entier de sa succession. Au jour de son décès, il possédait uniquement une société immobilière française. Ladite société détient uniquement un bien immobilier sis en France d'une valeur de Fr. 2'000'000.-.

Le canton de Vaud va imposer de la manière suivante :

- Valeur des actions de la SCI : Fr. 2'000'000
- Taux d'impôt : 50 %
- **Total de l'impôt suisse : Fr. 1'000'000**

Les biens immobiliers

5. Exemple 2 : Succession avec une SCI française (après le 1^{er} janvier 2015)

M. X domicilié à Lausanne décède. Il a rédigé un testament par lequel il institue héritière son amie pour l'entier de sa succession. Au jour de son décès, il possédait uniquement une société immobilière française. Ladite société détient uniquement un bien immobilier sis en France d'une valeur de Fr. 2'000'000.-.

La France va imposer la succession de la manière suivante :

- Valeur des actions de la SCI : Fr. 2'000'000
- Taux d'impôt : 60 %
- **Total de l'impôt français : Fr. 1'200'000**

Le canton de Vaud va imposer de la manière suivante :

- Valeur des actions de la SCI : Fr. 2'000'000
- ./ Imputation impôt français : Fr. 1'200'000
- Total imposable : Fr. 800'000
- Taux d'impôt : 50 %
- **Total de l'impôt suisse : Fr. 400'000**
- **Total des impôts : Fr. 1'600'000 (soit 80 % des actifs de la succession)**

Les biens immobiliers

6. Exemple 3 : Succession avec un bien immobilier sis en France

Même cas de figure mais le *de cujus* détenait le bien immobilier sis en France directement.

La France va imposer la succession de la manière suivante :

- Valeur de l'immeuble : Fr. 2'000'000
- Taux d'impôt : 60 %
- **Total de l'impôt français : Fr. 1'200'000**

Le canton de Vaud ne pourra pas imposer ledit bien immobilier.

Les biens immobiliers

7. Exemple 4 : Donation d'une SCI française

M. X domicilié à Lausanne fait donation à son amie de l'ensemble du capital-actions d'une société immobilière française. Ladite société détient uniquement un bien immobilier sis en France d'une valeur de Fr. 2'000'000.-.

La France va imposer la donation de la manière suivante :

- Valeur des actions de la SCI : Fr. 2'000'000
- Taux d'impôt : 60 %
- **Total de l'impôt français : Fr. 1'200'000**

Le canton de Vaud va imposer la donation de la manière suivante :

- Valeur des actions de la SCI : Fr. 2'000'000
- Taux d'impôt : 50 %
- **Total de l'impôt suisse : Fr. 1'000'000**
- **Total des impôts : Fr. 2'200'000 (soit 110 % de la valeur de la donation)**

Doit-on appliquer l'article 28 al. 1 let. e LMSD par analogie et accepter la déduction de l'impôt français de la valeur des biens donnés ? Peut-on appliquer l'article 29 LMSD ? Peut-on invoquer la violation de la capacité contributive ou d'égalité de traitement ? Peut-on demander une remise d'impôt ?

Réalisation systématique des réserves latentes

1. En principe, pas de réalisation des RL au moment de l'ouverture de la succession.
2. Les héritiers peuvent demander que certains biens soient transférés de leur fortune commerciale à leur fortune privée.
3. Par contre, au moment du partage, il y a en principe réalisation des RL. Ainsi, si un héritier se retire de l'exploitation et cède sa part de celle-ci, la contre-prestation reçue est qualifiée de bénéfice de liquidation imposable. Les autres héritiers poursuivant l'exploitation peuvent cependant procéder à une réévaluation correspondante, neutre fiscalement.
4. Report d'impôt selon la réforme II de l'imposition de l'entreprise
 - a) L'art. 18a al. 3 LIFD permet le report d'impôt pour autant que les conditions suivantes soient réalisées :
 - Demande de tous les héritiers qui reprennent l'exploitation et
 - Reprise des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu.
 - b) Ils ne perdent pas le droit de demander l'application de l'article 18a al. 1 et 37b LIFD
5. Autres solutions

Entreprises

1. Conditions cumulatives à remplir :

- a) Le transfert de l'entreprise doit intervenir par donation ou succession
- b) L'entreprise de personnes doit être située dans le canton de Vaud
- c) L'héritier ou le donataire doit être un descendant en ligne directe
- d) Il doit occuper une fonction dirigeante au sein de l'entreprise
- e) Il doit détenir au moins 33 % de la société

S'il s'agit d'une société de capitaux ou coopérative :

- f) La société doit avoir une exploitation commerciale
- g) Le siège de la société doit être dans le canton de Vaud
- h) L'héritier ou le donataire doit occuper une fonction dirigeante en tant qu'employé de l'entreprise
- i) Il doit être domicilié dans le canton de Vaud
- j) Il doit détenir au moins 40% du capital-actions libéré ou disposer d'au moins 40 % des droits de votes de la société

S'il d'agit d'une société holding :

- k) L'abattement ne porte que sur la valeur de l'entreprise détenue par la société holding
- l) Les conditions sont les mêmes

Toutes ces conditions doivent être remplies pendant 5 ans suivant le transfert imposé.

Jurisprudence

1. Confirmation de l'imposition d'office d'une succession, faute de collaboration du seul héritier connu du de cujus, malgré sommation - FI.2014.0050, CDAP, 23 octobre 2015
2. Fixation du prix licite des entreprises ou des immeubles agricoles (art. 66 LDFR) – FO.20140008, 8 octobre 2015
3. Demande de révision d'une décision de taxation définitive en matière d'impôt successoral – FI.2014.0148, 10 juin 2015
4. Imposition intercantonale - Recours au TF rejeté par arrêt du 17 avril 2015 (ATF 2C_139/2015)
5. Séjour dans un établissement médical - FI.2008.0129, CDAP, 27 mai 2009

Merci de votre attention