

ALLEMAGNE

Commentaire succinct de la convention de double imposition

Cette convention a été signée le 30 novembre 1978 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions. Elle porte en particulier sur les impôts perçus par les cantons, districts, cercles et communes suisses qui frappent les parts héréditaires ou la masse successorale. Elle s'applique également, par extension, depuis 1990 au territoire de l'ex-République démocratique d'Allemagne (RDA).

➤ **Les biens immobiliers** (art. 5 CDI)

Les biens immobiliers sont imposables dans l'Etat contractant **où ces biens sont situés**.

Par biens immobiliers, on comprend aussi :

- les accessoires liés à l'immeuble,
 - le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières,
 - les usufruits des biens immobiliers
 - les droits à des redevances variables ou fixes pour l'exploitation de gisements minéraux, sources
-
- cette disposition s'applique également aux biens immobiliers d'une entreprise, ainsi qu'aux biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession libérale ou d'une activité indépendante

➤ **Les biens mobiliers d'un établissement stable** (art. 6 CDI)

Les biens faisant partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise sont imposables dans l'Etat contractant **où est situé l'établissement stable**

- Est réputée établissement stable une installation permanente de l'entreprise (raison individuelle, société de personne - SNC) où s'exerce en tout en partie l'activité de cette entreprise. Doivent dès lors être considérés comme établissements stables : le siège de l'entreprise, le siège de la direction, les succursales, les usines et ateliers, les bureaux de vente, un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois, les gisements minéraux et sources en exploitation, ainsi que les représentations permanentes.
- *Ne sont pas considérés comme des établissements stables, des participations ayant la forme d'actions, de parts sociales de société coopératives ou de sociétés à responsabilité limitée, de bons de jouissance, d'obligations avec participation aux bénéfices et de papiers-valeurs analogues. Il est également prévu que les installations de stockage, d'exposition et de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ne sont pas des établissements stables.*
- Les biens mobiliers servant à l'exercice d'une profession libérale sont soumis aux impôts sur les successions dans l'Etat où se trouvent ces installations.

➤ **Les autres biens mobiliers** (art. 8 CDI)

Les biens qui ne sont pas compris dans le paragraphe ci-dessus, notamment les créances (y compris créances garanties par gage immobilier), le mobilier de maison, les bijoux, les tableaux, les œuvres d'art, les compte-courants, les titres, les assurances, etc, sont imposables dans l'Etat **où le défunt avait son dernier domicile**.

Il y a lieu de retenir comme principe qu'une personne physique était censée être domiciliée à l'endroit où elle a eu la possibilité d'habiter de façon permanente (art. 4 al. 2 CDI). Certains

critères permettent de déterminer le lieu de domicile si des doutes subsistent ; par ordre d'importance, ils sont les suivants :

- 1^{er} critère : le défunt est considéré comme ayant son domicile dans l'Etat où il disposait d'un foyer d'habitation permanent, où ses liens personnels et économiques étaient les plus étroits (centre des intérêts vitaux).
- 2^{ème} critère : le défunt est considéré comme ayant son domicile dans l'Etat où il séjournait de façon habituelle.
- 3^{ème} critère : le défunt est considéré comme ayant son domicile dans l'Etat dont il possédait la nationalité.
- 4^{ème} critère : s'il n'est pas possible de déterminer le domicile du défunt par rapport aux trois critères indiqués ci-dessus, les autorités compétentes des deux Etats tranchent la question d'un commun accord.

➤ **Les navires et aéronefs (trafic international) et bateaux (navigation interne)** (art. 7 CDI)

Ces biens, ainsi que les biens mobiliers affectés à l'exploitation des navires et aéronefs en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure, ne sont imposés que dans l'Etat contractant **où se trouve la direction de l'entreprise** (direction effective). Par conséquent, cette catégorie de biens sera imposée par l'Allemagne si la direction effective se trouve sur son territoire. Dans le cas contraire, à savoir direction effective hors du territoire allemand, l'imposition de ces navires et aéronefs et bateaux s'effectuera au lieu du dernier domicile du défunt.

➤ **Déduction des dettes**

Les dettes du défunt en relation avec des biens immobiliers ou mobiliers sont, en vertu de la convention, déduites des dits biens où qu'ils se trouvent, à savoir :

- Dettes immobilières (hypothécaires) ➡ déduites de la valeur des immeubles (art. 9 al. 1 CDI)
- Dettes immobilières (entretiens) ➡ déduites de la valeur des immeubles (art. 9 al. 1 CDI)
- Dettes mobilières liées à un établissement stable, profession libérale ou activité indépendante ➡ déduites de la valeur des biens servant à ces activités (art. 9 al. 1 CDI)

Si une dette dépasse la valeur des biens dont elle est déductible dans un Etat contractant, le solde est déduit de la valeur des autres biens imposables dans cet Etat. Si les déductions prévues ci-avant laissent un solde non couvert, ce solde est déduit de la valeur des biens soumis à l'impôt dans l'autre Etat contractant (art. 9 al. 3 et 4 CDI).

- Autres dettes mobilières (par ex. : frais funéraires) non « localisées » (art. 9 al. 2 CDI) :
➡ déduites de la valeur des biens attribués à l'Etat où le défunt avait son dernier domicile

● **Les legs sont traités comme des dettes successorales et donc soumis à l'impôt à 100 % au lieu de domicile s'il s'agit de biens mobiliers** (art. 9 al. 5 CDI).

Cette convention prévoit également que les éléments successoraux attribués à la Suisse doivent être imposés au **taux global**, taux qui serait applicable si la succession entière n'était imposable que dans l'un des Etats contractants (art. 10 al. 2 CDI).

Particularités de la convention en relation avec l'article 36 LMSD

A/ Lorsque le défunt, de nationalité allemande, a eu son dernier domicile en Suisse, mais disposait au moment de son décès, d'un foyer d'habitation permanent en Allemagne depuis au moins cinq ans, les biens de la succession peuvent être imposés en Suisse et en Allemagne. L'impôt vaudois sera imputé sur l'impôt allemand (art. 4 al. 3 CDI)

B/ Lorsque le défunt, de nationalité allemande, a déplacé son domicile en Suisse au cours de l'année de son décès ou des cinq ans le précédant et qu'il avait disposé d'un foyer d'habitation permanent en Allemagne pendant cinq ans au cours des dix dernières années précédant l'abandon de son dernier foyer dans ce pays, les biens de la succession peuvent être imposés en Suisse et en Allemagne. L'impôt vaudois sera imputé sur l'impôt allemand (art. 4 al. 4 CDI).

Les deux dispositions indiquées ci-dessus, ne sont pas applicables si le déplacement de domicile a eu lieu suite au mariage avec une personne de nationalité suisse ou que le défunt avait pris domicile en Suisse afin d'y exercer un emploi salarié pour le compte d'un employeur auquel il n'était pas lié par un intérêt économique direct ou indirect sous forme d'une participation ou d'une autre manière ;

C/ Lorsque le défunt, de nationalité allemande, a des héritiers ou légataires (texte de la convention : bénéficiaire de la succession) qui, au moment du décès du de cujus, disposaient en Allemagne d'un foyer d'habitation permanent ou y séjournaient de façon habituelle, les biens de la succession peuvent être imposés en Suisse et en Allemagne. L'impôt vaudois sera imputé sur l'impôt allemand (art. 8 al. 2 CDI)

De ce fait, si les conditions indiquées ci-dessus sont remplies, l'Allemagne imposera toute la succession, à savoir, sur les biens immobiliers sis en Suisse, les établissements stables, les navires et aéronefs et les biens mobiliers. La réduction prévue par l'article 36 LMSD ne devra par conséquent pas être accordée dans ces cas.

Règle à retenir

Seuls les biens imposables dans le Canton de Vaud, attribués en vertu des dispositions légales vaudoises ou découlant de la convention de double imposition, ne faisant pas l'objet d'une imposition en Allemagne doivent bénéficier de la réduction de l'article 36 LMSD.