

Ce texte est une version provisoire. Des modifications rédactionnelles sont encore possibles. Seule la version qui sera publiée dans la Feuille officielle ([www.admin.ch/bundesrecht/00568](http://www.admin.ch/bundesrecht/00568)) fait foi.

13.xxx

**Message  
relatif à l'initiative populaire  
«Imposer les successions de plusieurs millions pour  
financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale)»**

du ...

---

Messieurs les Présidents,  
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous proposons de soumettre l'initiative populaire «Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale)» au vote du peuple et des cantons, en leur recommandant de la rejeter.

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

...

Au nom du Conseil fédéral suisse:

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

---

## Condensé

*L'initiative populaire «Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale)» vise à introduire un impôt sur les successions et les donations au niveau fédéral. Cette nouveauté réduirait la souveraineté fiscale des cantons. Le Conseil fédéral souhaite toutefois maintenir la répartition actuelle des compétences, car elle assure des recettes importantes aux cantons. Le financement futur de l'assurance-vieillesse et survivants (AVS) doit être assuré par d'autres recettes et fait l'objet d'un projet en cours. Le Conseil fédéral recommande donc de rejeter l'initiative.*

### *Contenu de l'initiative*

*Les auteurs de l'initiative préconisent l'institution d'un impôt fédéral sur les successions et les donations. Cet impôt sera prélevé sur les successions et les donations de plus de deux millions de francs à un taux de 20 %. Les cantons sont chargés de la taxation et de la perception de cet impôt. Les deux tiers du produit de l'impôt alimenteront le Fonds de compensation de l'AVS et les cantons conserveront le tiers restant. Les personnes veuves, les partenaires enregistrés survivants et les personnes morales exonérées de l'impôt sur le bénéfice ne sont pas soumis à l'impôt, de même que les donations allant jusqu'à 20 000 francs par an et par donataire. Par ailleurs, les donations sont imputées rétroactivement à la succession à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Si la succession comporte des entreprises ou des exploitations agricoles que les héritiers ou les donataires continuent d'exploiter pendant dix ans au moins, le législateur doit prévoir des réductions particulières de l'impôt afin de ne pas mettre en danger leur existence et de préserver les emplois.*

### *Avantages et inconvénients de l'initiative*

*L'initiative préconise le transfert d'une compétence des cantons à la Confédération, ce qui modifierait profondément la répartition fédéraliste des compétences en matière fiscale. Elle empiète sur la souveraineté et la substance fiscale des cantons, raison pour laquelle le Conseil fédéral la rejette. En outre, si l'initiative est acceptée, les cantons devront s'attendre globalement à une diminution de leurs recettes, même s'ils ont droit à un tiers du produit de l'impôt sur les successions et les donations, ce surtout si des réductions importantes sont accordées aux entreprises et aux exploitations agricoles.*

*De plus, la conception de cet impôt s'avère problématique sous divers aspects, en particulier l'imputation rétroactive des donations à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012.*

*Deux tiers du produit de l'impôt doivent alimenter le Fonds de compensation de l'AVS. Aussi bienvenues soient-elles pour l'AVS, ces recettes supplémentaires ne suffisent pas à lever les réserves émises concernant la répartition fédéraliste des compétences. De plus, le Conseil fédéral veut assurer par d'autres moyens le financement futur de l'AVS dans le cadre de la réforme Prévoyance vieillesse 2020.*

---

***Proposition du Conseil fédéral***

*Le Conseil fédéral recommande de rejeter cette initiative, sans contreprojet.*

# Message

## 1 Aspects formels et validité de l'initiative

### 1.1 Texte de l'initiative

L'initiative populaire «Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale)» a la teneur suivante:

I

La Constitution<sup>1</sup> est modifiée comme suit:

*Art. 112, al. 3, let. abis (nouvelle)*

<sup>3</sup> L'assurance est financée:

abis. par les recettes de l'impôt sur les successions et les donations;

*Art. 129a (nouveau)*                      Impôt sur les successions et les donations

<sup>1</sup> La Confédération perçoit un impôt sur les successions et les donations. Les cantons effectuent la taxation et la perception. Deux tiers des recettes de l'impôt sont versés au Fonds de compensation de l'assurance-vieillesse et survivants, les cantons conservent le tiers restant.

<sup>2</sup> L'impôt sur les successions est perçu sur le legs de personnes physiques qui étaient domiciliées en Suisse au moment de leur décès ou dont la succession a été ouverte en Suisse. L'impôt sur les donations est perçu auprès du donateur.

<sup>3</sup> Le taux d'imposition est de 20 %. Sont exonérés de l'impôt:

- a. une franchise unique de deux millions de francs sur la somme du legs et de toutes les donations soumises à l'impôt;
- b. les parts de legs du conjoint ou du partenaire enregistré ainsi que les donations faites à celui-ci;
- c. les parts de legs d'une personne morale exonérée de l'impôt ainsi que les donations faites à celle-ci;
- d. les présents d'un montant maximal de 20 000 francs par an et par donataire.

<sup>4</sup> Le Conseil fédéral adapte périodiquement les montants au renchérissement.

<sup>5</sup> Lorsque des entreprises ou des exploitations agricoles font partie du legs ou de la donation et qu'elles sont reprises pour au moins dix ans par les héritiers ou les donataires, des réductions particulières s'appliquent pour l'imposition afin de ne pas mettre en danger leur existence et de préserver les emplois.

## II

Les dispositions transitoires de la Constitution sont modifiées comme suit:

*Art. 197, ch. 9<sup>2</sup> (nouveau)*

*9. Disposition transitoire ad art. 112, al. 3, let. a<sup>bis</sup>, et 129a (Impôt sur les successions et les donations)*

<sup>1</sup> Les art. 112, al. 3, let. a<sup>bis</sup>, et 129a entrent en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier de la deuxième année suivant leur acceptation en tant que droit directement applicable. Les actes cantonaux relatifs à l'impôt sur les successions et les donations sont abrogés à la même date. Les donations sont imputées rétroactivement au legs à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

<sup>2</sup> Le Conseil fédéral édicte les dispositions d'exécution, qui s'appliquent jusqu'à l'entrée en vigueur d'une loi d'exécution. Il tient compte des exigences suivantes:

- a. Le legs soumis à l'impôt comprend:
  1. la valeur vénale des actifs et des passifs au moment du décès;
  2. les donations soumises à l'impôt faites par le défunt;
  3. les valeurs investies à des fins de soustraction fiscale dans des fondations familiales, des assurances et des institutions similaires.
- b. L'impôt sur les donations est perçu dès que le montant selon l'art. 129a, al. 3, let. a, est dépassé. Les impôts sur les donations qui ont été payés sont imputés à l'impôt sur les successions.
- c. Pour les entreprises, la réduction selon l'art. 129a, al. 5, consiste en l'octroi d'une franchise sur la valeur totale des entreprises et en une réduction du taux d'imposition à la valeur résiduelle imposable. Il est par ailleurs possible d'autoriser un paiement échelonné sur dix ans au maximum.
- d. Pour les exploitations agricoles, la réduction selon l'art. 129a, al. 5, consiste en la non-prise en compte de leur valeur, pour autant qu'elles soient exploitées en vertu des règles du droit foncier agricole par les héritiers ou les donataires. Si elles sont abandonnées ou vendues avant l'expiration du délai de dix ans, l'impôt est exigé a posteriori au prorata.

### 1.2 Aboutissement et délais de traitement

L'initiative populaire «Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale)» a fait l'objet d'un examen préliminaire de la Chancellerie fédérale le 2 août 2011<sup>3</sup> et a été déposée le 15 février 2013 avec le nombre de signatures requises.

Par décision du 12 mars 2013, la Chancellerie fédérale a constaté que l'initiative a abouti, avec 110 205 signatures valables<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Le chiffre de cette disposition transitoire sera fixé par la Chancellerie fédérale après le scrutin.

<sup>3</sup> FF 2011 5997

<sup>4</sup> FF 2013 2033

L'initiative revêt la forme d'un projet rédigé. Le Conseil fédéral ne lui oppose aucun contre-projet, ni direct ni indirect. Conformément à l'art. 97, al. 1, let. a, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl)<sup>5</sup>, le Conseil fédéral a donc jusqu'au 15 février 2014 au plus tard pour présenter un message et un projet d'arrêté fédéral. Pour sa part, conformément à l'art. 100 LParl, l'Assemblée fédérale a jusqu'au 15 août 2015 pour décider si elle recommande au peuple et aux cantons d'accepter ou de rejeter l'initiative.

### 1.3 Validité

L'initiative respecte les exigences de validité prévues à l'art. 139, al. 3, Cst.:

- a. elle respecte le principe de l'unité de la forme puisqu'elle revêt la forme d'un projet rédigé;
- b. elle respecte le principe de l'unité de la matière, puisqu'il existe un rapport intrinsèque entre ses différentes parties (cf. justification ci-dessous);
- c. elle respecte le principe de la conformité aux règles impératives du droit international, puisqu'elle ne contrevient à aucune d'elles.

#### Unité de la matière

L'art. 75, al. 2, de la loi du 17 décembre 1976 sur les droits politiques<sup>6</sup> (LDP) définit le principe de l'unité de la matière de la manière suivante: «L'unité de la matière est respectée lorsqu'il existe un rapport intrinsèque entre les différentes parties d'une initiative.» Cette exigence doit protéger la liberté de la constitution et de la manifestation de la volonté des signataires et des électeurs. Dans le message correspondant, la prescription de l'art. 75, al. 2, LDP est commentée comme suit: «Des initiatives cumulant arbitrairement plusieurs matières n'ayant aucun rapport entre elles doivent être déclarées nulles (...). L'électeur doit pouvoir exprimer sa volonté véritable aussi bien lorsqu'il signe une initiative qu'au moment où il prend part au scrutin. Cela est impossible s'il doit, par une unique réponse, se déterminer sur des initiatives contenant plusieurs propositions qui n'ont pas de lien entre elles»<sup>7</sup>.

Le «rapport intrinsèque» est une notion juridique relative qui laisse une grande marge d'appréciation. Sur la base de la pratique de longue date, la doctrine a regroupé divers cas qui respectent l'unité de la matière, à savoir:

- *Limitation à une seule matière*  
Pour commencer, sont recevables les initiatives qui ne concernent qu'une seule matière clairement définie, telle l'interdiction des minarets, mais aussi celles dont les diverses matières présentent un lien intrinsèque. L'initiative «pour l'interdiction d'exporter du matériel de guerre»<sup>8</sup>, par exemple, comprenait, outre des prescriptions sur l'exportation de matériel de guerre, le mandat d'encourager les efforts internationaux visant à réduire et à contrôler le commerce des armements.

<sup>5</sup> RS 171.10

<sup>6</sup> RS 161.1

<sup>7</sup> FF 1975 I 1372

<sup>8</sup> FF 2007 6823

- *Lien entre le but proposé et son financement*  
L'unité de la matière est respectée lorsque l'initiative décrit, outre le but visé, les moyens de le financer. L'initiative «Pour une caisse maladie unique et sociale»<sup>9</sup>, par exemple, demandait la création d'une caisse unique pour l'assurance obligatoire des soins, d'une part, et la fixation des primes en fonction de la capacité économique des assurés, d'autre part.
- *Lien entre un but et les moyens qui lui sont associés logiquement ou les mesures concrètes qu'il appelle*  
On citera par exemple l'initiative «La santé à un prix abordable»<sup>10</sup>. Elle visait à garantir une assistance médicale de haute qualité, adaptée aux besoins et financièrement supportable. Diverses mesures devaient permettre d'atteindre ce but, notamment un financement de l'assurance obligatoire des soins assuré partiellement par l'impôt et une réglementation détaillée de la fourniture de services médicaux.
- *Association de plusieurs demandes liées entre elles*  
D'après la doctrine, les initiatives qui associent plusieurs demandes relevant d'une même matière sont aussi recevables. Par exemple, l'initiative «pour l'impôt sur la richesse»<sup>11</sup> prévoyait, outre l'institution d'un impôt fédéral sur la richesse, des règles détaillées sur l'harmonisation des impôts et des taux d'imposition minimaux pour les impôts cantonaux et communaux.

La pratique de l'Assemblée fédérale concernant l'unité de la matière est, de notoriété publique, accommodante. Depuis l'introduction de l'initiative populaire lors d'une révision partielle de la constitution (1891), l'Assemblée fédérale n'a déclaré nulles que deux initiatives pour non-respect de l'unité de la matière et a soumis une initiative au scrutin en la partageant en fonction de ses matières. Le premier cas de nullité concerne l'initiative du Parti suisse du travail «contre la vie chère et l'inflation»<sup>12</sup>, qui contenait un véritable catalogue de propositions et de mesures économiques et sociales, notamment le droit au travail et au logement, l'assurance de l'existence d'une agriculture saine, des mesures contre les cartels et les trusts et l'institution d'une imposition fortement progressive.

Le deuxième cas concerne l'initiative «pour moins de dépenses militaires et davantage de politique de paix»<sup>13</sup>. Cette initiative demandait une réduction échelonnée des crédits en faveur de la défense nationale jusqu'à ce que les dépenses militaires soient réduites de 50 % par rapport au montant précédant la première réduction; les montants économisés devaient être affectés principalement à l'objectif de consentir à des efforts supplémentaires en matière de politique de paix et dans le domaine de la sécurité sociale en Suisse. Le débat sur cette initiative a porté sur la question de savoir s'il était admissible de lier la diminution des dépenses à l'obligation d'affecter une partie des montants économisés à l'augmentation des dépenses pour la sécurité sociale. La Commission des institutions politiques du Conseil national a auditionné quatre professeurs (J.-F. Aubert, Th. Fleiner, W. Haller et P. Richli) sur ce point. Trois d'entre eux considéraient ce lien comme admissible; seul le prof. Richli a fait valoir qu'il devait y avoir un rapport intrinsèque entre les différentes

<sup>9</sup> FF 2005 489

<sup>10</sup> FF 1999 6586

<sup>11</sup> FF 1974 II 250

<sup>12</sup> FF 1975 II 297

<sup>13</sup> FF 1993 I 89



dépenses dans une disposition constitutionnelle demandant le transfert de moyens financiers. Le Parlement avait alors suivi l'opinion de ce professeur et prononcé la nullité de l'initiative.

Dans la majorité des ouvrages scientifiques, cette décision est considérée comme incohérente tant au vu de la pratique antérieure qu'ultérieure (toutes deux très accommodantes)<sup>14</sup>. En 2001, l'Assemblée fédérale a effectivement déclaré valable l'initiative «pour garantir l'AVS – taxer l'énergie et non le travail!»<sup>15</sup>, bien que celle-ci prévoyait d'affecter le produit d'un nouvel impôt sur l'énergie à la réduction des cotisations aux assurances sociales.

Au surplus, il faut relever que l'initiative sur la réforme de la fiscalité successorale préconise, d'une part, l'institution d'un impôt fédéral sur les successions et les donations et, d'autre part, l'affectation de deux tiers de son produit au financement de l'AVS, le reste revenant aux cantons. L'initiative a clairement pour but d'instituer une taxe d'orientation. L'institution de telles taxes dans un projet constitutionnel n'a jamais été considérée jusqu'ici comme une transgression de l'unité de la matière. Par exemple, les dispositions en relation avec la suppression de l'interdiction des maisons de jeu<sup>16</sup> prévoyaient le prélèvement d'une taxe sur les maisons de jeu dont le produit était affecté au financement de l'AVS. Le nouvel article sur les maisons de jeu (art. 106 Cst.), adopté le 11 mars 2012 dans le cadre d'un contre-projet à une initiative populaire, suit la même conception pour ce qui est de l'impôt sur l'exploitation des jeux et l'affectation de son produit. Exclure dans un projet le prélèvement d'une taxe d'orientation sous prétexte que le principe de l'unité de la matière n'est pas respecté serait hautement contradictoire (et sans doute néfaste pour la pratique ultérieure de l'Assemblée fédérale). Que l'initiative prévoie en outre l'abrogation des actes cantonaux relatifs à l'impôt sur les successions et les donations à la date de l'entrée en vigueur de l'impôt fédéral est une disposition annexe en relation directe et logique avec l'institution de ce nouvel impôt.

Enfin, on rappellera que, dans sa pratique, l'Assemblée fédérale utilise sa liberté d'interprétation conformément au principe «in dubio pro populo», ce qui signifie qu'en cas de doute, elle se prononce en faveur des droits populaires et nie l'existence d'une transgression du principe. Cette pratique vise à empêcher une limitation trop restrictive du droit d'initiative. Pour ce qui est des initiatives cantonales, le Tribunal fédéral applique le critère du rapport intrinsèque d'une manière un peu plus stricte mais encore et toujours avec largesse<sup>17</sup>. Dans sa pratique, le Tribunal fédéral insiste sur le fait que «l'unité de la matière est une notion relative dont les exigences doivent être appréciées en fonction des circonstances concrètes»<sup>18</sup>. Les électeurs n'ont pas un droit constitutionnel à ce que certaines parties ou des parties particulièrement importantes d'un projet leur soient soumises dans des scrutins séparés<sup>19</sup>. Le simple fait qu'il peut y avoir des électeurs qui approuvent le prélèvement d'un impôt sur les successions mais rejettent l'affectation proposée ne constitue pas une transgression du principe de l'unité de la matière.

<sup>14</sup> Cf. p. ex. Hangartner/Kley, Die demokratischen Rechte in Bund und Kantonen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2000, ch. mar. 2508

<sup>15</sup> FF **1996** V 122

<sup>16</sup> Projet du 9 octobre 1992, FF **1992** VI 55

<sup>17</sup> Cf. p. ex. ATF **130** I 185 ou **129** I 366

<sup>18</sup> ATF **129** I 366 consid. 2.3, p. 372

<sup>19</sup> ATF **129** I 366, consid. 4

En conclusion, il s'avère que la présente initiative remplit les exigences de l'unité de la matière et qu'elle respecte par conséquent la Constitution.

## **2 Genèse de l'initiative**

### **2.1 Impôt sur les successions et les donations**

D'après le droit actuel, la perception d'un impôt sur les successions et les donations est du ressort des cantons. À l'exception du canton de Schwyz, tous les cantons prélèvent un impôt sur les successions et les donations (le canton de Lucerne prélève un impôt sur les successions, mais pas sur les donations). En général, l'impôt sur les successions est conçu comme un impôt sur les dévolutions successorales, c'est-à-dire que l'héritier doit l'impôt sur sa part successorale. Pour l'impôt sur les donations, c'est le donataire qui doit acquitter l'impôt. Le conjoint survivant (dans tous les cantons) et les descendants (sauf Appenzell Rhodes-Intérieures, Neuchâtel et Vaud) ainsi que les pouvoirs publics et les organisations d'utilité publique sont exonérés de l'impôt. Pour ce qui est des franchises, des taux d'imposition et des règles particulières pour les entreprises, les réglementations cantonales varient<sup>20</sup>.

En 1999, les recettes des cantons et des communes produites par les impôts sur les successions et les donations ont atteint leur apogée avec 1,515 milliard de francs. Ces recettes ont diminué ensuite lorsque plusieurs cantons ont exonérés les descendants de cet impôt. En 2010, l'imposition des successions et des donations a produit 974 millions de francs (cantons: 886 millions de francs; communes: 88 millions de francs). Le produit de cette imposition, par rapport aux recettes fiscales totales des cantons et des communes de 63,679 milliards de francs, représente une part de 1,53 % du produit des impôts.

Le Conseil fédéral et la majorité des parlementaires ont toujours respecté la compétence des cantons dans le domaine des impôts sur les successions et les donations. Jusqu'à présent, les tentatives d'instituer un impôt sur les successions au niveau national ont échoué, en dernier lieu une initiative parlementaire Wyss en 2008 (08.439 «Perception d'un impôt fédéral sur les successions pour les legs supérieurs à un million de francs»).

### **2.2 Financement de l'assurance-vieillesse et survivants**

En 2012, les recettes de l'AVS (cotisations, contributions des pouvoirs publics, rendement du Fonds de compensation de l'AVS, recettes d'actions récursoires contre des tiers responsables) se sont montées à 40,8 milliards de francs et les dépenses à 38,8 milliards de francs. Pour maintenir l'équilibre du financement de l'AVS, encore stable actuellement, en prenant l'évolution démographique en considération et garantir également les prestations de la prévoyance-vieillesse, les sources de financement actuelles devront être renforcées ou d'autres sources de recettes devront être exploitées. Le 20 novembre 2013, le Conseil fédéral a adopté le projet destiné à la consultation concernant la réforme de la prévoyance vieillesse 2020. Les

<sup>20</sup> [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Documentation > Publications > Autres publications > Recueil informations fiscales > Les impôts sur les successions et les donations

besoins financiers de l'AVS doivent être couverts par un relèvement de la taxe sur la valeur ajoutée de deux points de pourcentage au plus. En revanche, les lignes directrices ne prévoient ni une réduction des rentes, ni un relèvement général de l'âge de la retraite, ni une augmentation des cotisations. Les règles fixées doivent assurer le financement de l'AVS jusqu'en 2030.

## **2.3 Répartition de la fortune**

En comparaison internationale, la concentration de la fortune est élevée en Suisse, bien que deux pays très différents, les Etats-Unis et la Suède, présentent des concentrations aussi élevées<sup>21</sup>. Cette forte concentration est le résultat de l'attrait élevé de la Suisse pour les personnes fortunées et internationalement mobiles. Il existe de grandes différences entre les cantons: la fortune est fortement concentrée dans les cantons de Bâle-Ville, de Genève et de Vaud, alors qu'elle est très peu répartie dans les cantons d'Uri et des Grisons<sup>22</sup>. Le résultat évolue également dans le temps. D'après la statistique réalisée par l'AFC sur la fortune des personnes physiques, 1,09 % des contribuables fortunés cumulaient 34,81 % de la fortune nette en 1969. Cette valeur est descendue à 30,44 % en 1991 puis est remontée au cours des vingt années suivantes pour atteindre 40,27 % en 2009 pour 1,05 % des contribuables les plus fortunés<sup>23</sup>. Toutefois, la statistique de la fortune ne rend pas compte, ou imparfaitement seulement, de la fortune immobilière et des avoirs du deuxième et du troisième pilier, si bien que les affirmations concernant l'évolution de la concentration de la fortune reposent toujours sur des données incomplètes. De plus, les modifications de la répartition de la fortune n'ont pas que des causes économiques ou fiscales, mais peuvent aussi résulter des changements socioculturels (p. ex. comportement différent face au mariage, augmentation des divorces)<sup>24</sup>.

## **3 Buts et contenu de l'initiative**

### **3.1 Buts de l'initiative**

En instituant un impôt fédéral sur les successions et les donations qui sont d'un montant élevé, les auteurs de l'initiative (PEV, PS, Parti écologiste suisse, Union syndicale suisse) veulent diminuer la concentration des grandes fortunes dans un petit nombre de mains, ce qui améliorera l'égalité des chances (même conditions initiales pour tous) et renforcera l'AVS à long terme.

<sup>21</sup> Frederiksen K.B. (2012) Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible? Part 6 The Distribution of Wealth. OECD Economics Department Working Paper 929, OECD Publishing und Schweizerischer Gewerkschaftsbund (2012): SGB-Verteilungsbericht 2012:

[http://www.sgb.ch > uploads > media > 86df\\_DL-DG\\_Verteilungsbericht\\_2012.pdf](http://www.sgb.ch > uploads > media > 86df_DL-DG_Verteilungsbericht_2012.pdf)

<sup>22</sup> [www.seco.admin.ch > Documentation > Publications et formulaires > La Vie économique, Revue 12, 2007: Jeitziner/Peters «Répartition régionale des revenus et de la fortune en Suisse: que nous apprend la statistique fiscale?»](http://www.seco.admin.ch > Documentation > Publications et formulaires > La Vie économique, Revue 12, 2007: Jeitziner/Peters «Répartition régionale des revenus et de la fortune en Suisse: que nous apprend la statistique fiscale?»)

<sup>23</sup> <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00076/00717/index.html?lang=fr>

<sup>24</sup> [www.unifr.ch/finwiss/Publikationen/Eichenberger, R. \(2013\) «Erbschaftssteuern für direkte Nachkommen: Die schlechteste Steuer»](http://www.unifr.ch/finwiss/Publikationen/Eichenberger, R. (2013) «Erbschaftssteuern für direkte Nachkommen: Die schlechteste Steuer»)

### 3.2

### Contenu de la réglementation proposée

Les auteurs de l'initiative préconisent l'institution d'un impôt fédéral sur les successions et les donations, qui doit être prélevé sur les successions et les donations de plus de deux millions de francs à un taux de 20 %. Les cantons sont chargés de la taxation et de la perception de l'impôt. Les deux tiers de son produit alimenteront le Fonds de compensation de l'AVS et les cantons conserveront le tiers restant. Les personnes veuves, les partenaires enregistrés survivants ainsi que les personnes morales exonérées de l'impôt sur le bénéfice ne sont pas soumis à l'impôt, de même que les donations allant jusqu'à 20 000 francs par an et par donataire. Par ailleurs, les donations sont imputées rétroactivement à la succession à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Si la succession comporte des entreprises ou des exploitations agricoles que les héritiers ou les donataires continuent d'exploiter pendant dix ans au moins, le législateur doit prévoir des réductions particulières de l'impôt afin de ne pas mettre en danger l'existence de ces entreprises ou exploitations et de préserver les emplois.

Par rapport au droit actuel, l'initiative prévoit les nouveautés suivantes en matière d'impôts sur les successions et les donations:

	Droit en vigueur	Initiative populaire
Souveraineté fiscale	Cantons	Confédération
Perception de l'impôt	Canton / commune	Canton (év. commune)
Assujettissement	Succession: héritiers (GR + SO: impôt sur la dévolution successorale) Donation: donataire	Succession: succession Donation: donateur
Exonération de l'impôt	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Époux</li> <li>- Parfois, partenaire enregistré</li> <li>- Descendants (sauf VD, NE, AI)</li> <li>- Parfois, père et mère, beaux-parents</li> <li>- Pouvoirs publics (Confédération, cantons, communes et leurs établissements)</li> <li>- Organisations d'utilité publique (diverses réglementations cantonales)</li> <li>- Concubins (GR)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Époux</li> <li>- Partenaire enregistré</li> <li>- Personnes morales exonérées de l'impôt sur le bénéfice</li> </ul>
Franchise	Différentes suivant les législations cantonales	Succession: 2 millions de francs Donation: 20 000 francs par an et par donataire
Taux de l'impôt	Divers, suivant les législations cantonales; en général barème échelonné en fonction du montant de la succession et du degré de parenté avec le défunt	20 % sur la succession imposable
Affectation	Aucune	2/3 AVS, 1/3 cantons
Entreprises	Réglementations cantonales variées	Réductions prévues par la loi

### 3.3

## Commentaire et interprétation du texte de l'initiative

Le texte de l'initiative est relativement détaillé et fixe les principes essentiels de l'impôt sur les successions et les donations au niveau constitutionnel (cf. ch. 3.2). Le législateur n'a en l'occurrence presque aucune marge de manœuvre. Dans le premier alinéa des dispositions transitoires, il est disposé que le texte de l'initiative entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier de la deuxième année suivant son acceptation à titre de droit directement applicable. Les actes cantonaux relatifs à l'impôt sur les successions et les donations sont abrogés à la même date. Les donations sont imputées rétroactivement à la succession à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012. Enfin, l'al. 2 institue des règles régissant les dispositions d'exécution du Conseil fédéral jusqu'à l'adoption d'une loi d'exécution.

#### 3.3.1

### Réductions de l'impôt pour les entreprises et les exploitations agricoles

D'après l'art. 129a, al. 5, Cst., des réductions particulières s'appliquent à l'imposition des entreprises ou des exploitations agricoles qui sont reprises pour au moins dix ans par les héritiers ou les donataires, afin de ne pas mettre leur existence en danger et de préserver les emplois. Dans certaines situations, la notion d'entreprise doit être définie plus précisément, surtout si la succession comprend des participations à une société de capital ou à une société coopérative. De plus, le montant de ces réductions n'est pas précisé. Ces décisions relèvent de la compétence du législateur. La condition de poursuivre l'exploitation de l'entreprise ou de l'exploitation agricole pendant dix ans au moins est considérée comme remplie lorsque les héritiers expliquent de manière convaincante qu'ils envisagent effectivement de poursuivre cette exploitation pendant au moins dix ans. Cette condition ne devrait pas poser de problème dans la pratique. S'il s'avère ultérieurement que ce délai n'a pas été respecté, il faudra procéder à un rappel d'impôt.

Il faut relever en outre que le Conseil fédéral est tenu de respecter certaines règles (art. 197, ch. 9, al. 2, let. c et d, Cst.) lorsqu'il édicte les dispositions d'exécution applicables jusqu'à l'entrée en vigueur d'une loi d'exécution. Pour les entreprises, la réduction consiste en l'octroi d'une franchise sur la valeur totale des entreprises et en une réduction du taux d'imposition à la valeur résiduelle imposable. Il est par ailleurs possible d'autoriser un paiement échelonné sur dix ans au maximum.

Pour les exploitations agricoles, la réduction consiste en la non-prise en compte de leur valeur, pour autant qu'elles soient exploitées en vertu des règles du droit foncier agricole par les héritiers ou les donataires. Si elles sont abandonnées ou vendues avant l'expiration du délai de dix ans, l'impôt est exigé a posteriori au prorata (art. 197, ch. 9, al. 2, let. d, Cst.).

La marge de manœuvre du Conseil fédéral pour régler les dispositions d'exécution relatives aux réductions de l'impôt est donc limitée par cette disposition transitoire. En revanche, l'initiative n'impose pas de règles au législateur sur la manière de déterminer les réductions de l'impôt.

### **3.3.2 Exonérations**

D'après l'art. 129a, al. 3, let. c, Cst., les parts de la succession et les donations revenant à une personne morale soumise à l'impôt sur le bénéfice sont exemptées de l'impôt. Les pouvoirs publics (Confédération, cantons, communes et leurs établissements), qui sont actuellement exonérés dans tous les cantons, ne sont pas mentionnés. Étant donné que l'énumération de l'art. 129a, al. 3, Cst. est exhaustive, les pouvoirs publics devront donc acquitter l'impôt sur les successions et les donations si l'initiative est acceptée.

### **3.3.3 Impôt cantonal sur les successions et les donations**

La disposition transitoire dispose que les actes cantonaux relatifs à l'impôt sur les successions et les donations sont abrogés au moment de l'entrée en vigueur de l'impôt fédéral sur les successions et les donations. L'initiative vise expressément à imposer les grandes fortunes. On peut en déduire a contrario que les fortunes moins importantes doivent rester franches d'impôt. En cas d'acceptation de l'initiative, instituer des impôts cantonaux sur les successions et les donations n'est donc plus possible.

### **3.3.4 Situations internationales**

Pour l'imposition, les lois cantonales actuelles se réfèrent au dernier domicile du défunt et, pour les immeubles, au lieu de situation de l'immeuble. D'après le droit actuel, une succession est donc soumise à l'impôt sur les successions lorsque le dernier domicile du défunt était en Suisse. Si la succession comprend un immeuble situé à l'étranger, il n'est pas imposable selon le droit cantonal, sans égard au fait qu'une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions soit applicable ou pas.

Si le dernier domicile du défunt était à l'étranger, les lois cantonales ne prévoient pas un motif d'imposition au domicile des héritiers, contrairement à d'autres Etats (p. ex. Allemagne, Etats-Unis, France, Grande-Bretagne). Les héritiers vivant en Suisse d'un de cujus domicilié à l'étranger ne sont donc pas imposés par la Suisse. Seul un immeuble faisant partie de la succession situé en Suisse peut être imposé par le canton où il est situé.

L'initiative populaire reprend cette conception et prévoit le même motif d'imposition que les dispositions cantonales actuelles: d'après l'art. 129a, al. 2, Cst., l'impôt sur les successions est prélevé sur la succession des personnes physiques qui étaient domiciliées en Suisse au moment du décès ou dont la succession est ouverte en Suisse.

### **3.3.5 Signification de la notion de «legs» dans le texte français de l'initiative**

Dans le texte allemand de l'initiative, «Nachlass» est utilisé comme synonyme de «Erbchaft». Dans le texte français de celle-ci, le terme de «legs» est utilisé en plus de celui de «succession». Même si ces deux notions ne sont pas des synonymes en droit civil, il faut, sur la base du texte allemand, partir du principe que les auteurs de l'initiative les ont utilisés comme des synonymes. Dans le contexte de l'initiative, le «legs» ne désigne donc pas un bien qu'une personne peut attribuer par testament à une personne de son choix, mais l'ensemble de la succession (cf. art. 129a, al. 2, 3, let. a, b, c, et 5, et art. 197, ch. 9, al. 1 et 2, let. a, Cst.).

## **4 Appréciation de l'initiative**

### **4.1 Appréciation du but de l'initiative**

L'initiative préconise l'institution d'un impôt fédéral sur les successions et les donations à prélever sur les successions et les donations de plus de deux millions de francs. Les deux tiers du produit de cet impôt doivent alimenter le Fonds de compensation de l'AVS et le tiers restant doit revenir aux cantons.

D'après le droit en vigueur, la compétence de prélever un impôt sur les successions et les donations appartient aux cantons et aux communes. Cette compétence est un élément important de la souveraineté fiscale des cantons. Les impôts sur les successions et les donations constituent un important substrat fiscal. Même si le conjoint survivant et les descendants sont exonérés de ces impôts dans presque tous les cantons, le produit de ces impôts reste considérable. En 2010, il s'est élevé à 974 millions de francs, soit 1,53 % des recettes totales des impôts des cantons et des communes.

Le transfert de compétence en faveur de la Confédération préconisé par l'initiative modifierait profondément la répartition fédéraliste des compétences en matière fiscale. D'après une déclaration de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) du 17 mai 2013, un impôt fédéral sur les successions et les donations constitue un empiètement sur la souveraineté et la substance fiscale des cantons et il est donc rejeté catégoriquement.

Au surplus, divers aspects de l'aménagement de cet impôt s'avèrent problématiques, en particulier l'imputation rétroactive des donations à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

Deux tiers du produit de l'impôt doivent alimenter le Fonds de compensation de l'AVS. Aussi bienvenues soient-elles pour l'AVS, ces recettes supplémentaires ne suffisent pas à lever les réserves émises concernant la répartition fédéraliste des compétences. En outre, le Conseil fédéral souhaite assurer le financement futur de l'AVS dans le cadre de la réforme Prévoyance vieillesse 2020 en augmentant la taxe sur la valeur ajoutée.

## 4.2 Conséquences de l'initiative

### 4.2.1 Conséquences financières et sur l'état du personnel

#### Conséquences financières

Dans la plupart des cantons, les descendants ne sont plus imposés, si bien que l'estimation des conséquences financières ou du produit de l'impôt sur la base de données actuelles est exclue. C'est pourquoi des données d'années plus anciennes ont été utilisées. Des extrapolations pour l'ensemble de la Suisse ont été effectuées à l'aide des statistiques cantonales de l'impôt sur les successions des cantons de Berne (2001), de St-Gall (2000), de Vaud (2002) et de Zurich (1999). Étant donné que les statistiques cantonales de l'impôt sur les successions sont obsolètes, il faut prendre en compte la hausse de la valeur nominale de la fortune avec les années. C'est pourquoi les calculs se sont basés sur la hausse en pourcentage de la fortune des ménages privés entre 2001 et 2011. Au cours de cette période, cette hausse s'est montée à 39,7 %<sup>25</sup>. Les résultats pour les quatre cantons ont été extrapolés ensuite pour l'ensemble de la Suisse à l'aide des statistiques cantonales de la fortune. La part de la fortune dans ces quatre cantons a servi de facteur de pondération. D'après la statistique de la fortune, un peu moins de la moitié de la fortune suisse est concentrée dans ces quatre cantons. Cette statistique ne tient toutefois pas compte d'éventuelles modifications du comportement consécutives aux modifications de la législation (v. ch. 4.2.2).

Si on combine les informations disponibles en tenant compte de la franchise de deux millions de francs et de l'exonération de l'impôt, préconisée par l'initiative, du conjoint, du partenaire enregistré et de certaines personnes morales, le produit potentiel d'un impôt fédéral sur les successions devrait atteindre trois milliards de francs environ, sans tenir compte de la réduction en faveur du patrimoine des entreprises. Ce sont également les prévisions que donnent les auteurs de l'initiative. Deux tiers de ce produit seraient versés au Fonds de compensation de l'AVS et le reste aux cantons. Pour ceux-ci, cela signifie qu'ils pourraient compter sur un montant à peu près équivalent au produit de l'imposition cantonale des successions et des donations, à savoir un milliard de francs.

Toutefois, si on inclut une réduction pour les entreprises et les exploitations agricoles, un produit de trois milliards de francs n'est très vraisemblablement pas atteignable. Une estimation des répercussions sur les recettes incluant cette réduction s'avère difficile car son montant ne ressort pas du texte de l'initiative. De plus, la définition de l'entreprise ne ressort pas non plus de ce texte. Au surplus, il n'existe pas de statistiques donnant des éclaircissements sur la part du patrimoine des entreprises par rapport à l'ensemble du patrimoine des successions. On peut cependant présumer que cette part est considérable, en particulier pour les successions très importantes. Dans une analyse pour l'Allemagne, la part du patrimoine des entreprises a été estimée respectivement à 22 % si l'on se base sur la valeur du bilan et à 32 % si l'on se base sur la valeur vénale<sup>26</sup>. Dans le cadre des deux scénarios suivants, on suppose

<sup>25</sup> Données de la Banque nationale suisse concernant la fortune des ménages privés en Suisse. [http://www.snb.ch/de/i/about/stat/statpub/vph/stats/wph/wph\\_T1](http://www.snb.ch/de/i/about/stat/statpub/vph/stats/wph/wph_T1)

<sup>26</sup> Wissenschaftlicher Beirat des Bundesministeriums der Finanzen, 2012. Die Begünstigung des Unternehmensvermögens bei der Erbschaftsteuer [http://www.bundesfinanzministerium.de/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher Beirat/Gutachten und Stellungnahmen/AusgewaehlteTexte](http://www.bundesfinanzministerium.de/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher%20Beirat/Gutachten%20und%20Stellungnahmen/AusgewaehlteTexte)



que la part du patrimoine des entreprises se monte à 25 ou à 50 % et que le législateur a usé de sa marge de manœuvre en réduisant le taux d'imposition à 10 ou à 5 % au lieu du taux ordinaire de 20 %.

Le tableau suivant indique les conséquences fiscales et montre que le rendement de l'impôt proposé dépend de la réduction de la base de calcul due à la réduction en faveur du patrimoine de l'entreprise et de la baisse du taux d'imposition. Si, en plus, une franchise généreuse est accordée sur la valeur totale de l'entreprise ou sur un paiement échelonné sans intérêt, le produit de l'impôt serait inférieur aux produits indiqués dans le tableau ci-dessous.

### **Produit estimé de l'impôt sur les successions en cas de réduction pour le patrimoine de l'entreprise (en francs)**

Part du patrimoine de l'entreprise dans la succession	Taux de l'impôt: 10 %	Taux de l'impôt: 5 %
	produit de l'impôt	produit de l'impôt
25 %	2,7 milliards	2,2 milliards
50 %	2,0 milliards	1,7 milliards

Par rapport au statu quo, les cantons ne pourraient conserver le montant actuel de leurs recettes que si le patrimoine des entreprises ne constitue qu'un faible pourcentage des successions et si la réduction des taux d'imposition est faible. Plus la réduction en faveur du patrimoine des entreprises est faible, plus des changements de comportement sont probables, ces changements diminuant à leur tour le produit de l'impôt.

En fin de compte, les cantons ne conserveraient pas le montant actuel de leurs recettes (environ un milliard de francs), du moins pas si des abattements importants devaient être accordés pour le patrimoine des entreprises.

#### *Coûts et problèmes d'exécution*

La perception de l'impôt entraînerait des coûts supplémentaires pour le canton de Schwyz, qui ne prélève pas d'impôt sur les successions et les donations. Dans les cantons d'Appenzell Rhodes-Intérieures, de Neuchâtel et de Vaud, qui imposent les descendants, le coût de la perception de l'impôt devrait baisser en raison de la franchise de deux millions de francs. Dans les autres cantons, la situation est moins claire: l'imposition des descendants aujourd'hui exonérés devrait faire augmenter le coût de la perception de l'impôt. Il faut cependant y opposer une baisse du nombre de cas à traiter en raison de la franchise plus élevée par rapport au statu quo dans d'autres constellations (p. ex. parents éloignés, frères et sœurs, amis). Pour ces cantons, le résultat net concernant le coût de la perception de l'impôt n'est pas clair.

Par ailleurs, la prise en compte rétroactive des donations lors de la perception de l'impôt sur les successions complique considérablement sa perception, en particulier si le de cuius a changé de domicile pendant la période déterminante.

#### **Conséquences sur l'état du personnel**

Si l'initiative est acceptée, la Confédération aurait la compétence de prélever un impôt sur les successions et les donations. La taxation et la perception de l'impôt incomberaient aux cantons comme pour l'impôt fédéral direct.

Il faut s'attendre à ce que la surveillance de la taxation et de la perception de l'impôt par les cantons occasionne une charge de travail supplémentaire pour le personnel de la Confédération. De plus, il faudrait gérer le flux financier (répartition du produit de l'impôt).

Dans les cantons, tant une augmentation qu'une diminution de la charge peuvent se manifester. Une augmentation de la charge est certaine uniquement pour le canton de Schwyz alors que, dans les cantons d'Appenzell Rhodes-Intérieures, de Neuchâtel et de Vaud, une baisse de la charge est probable. La réduction pour les entreprises et l'imputation des donations à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012 devrait occasionner des taxations compliquées dans tous les cantons.

#### **4.2.2 Conséquences économiques**

Actuellement, il est possible de réduire la charge des héritiers en allant s'établir dans un canton où l'impôt sur les successions est moins élevé. La concurrence fiscale entre les cantons serait éliminée si la compétence de prélever l'impôt sur les successions et les donations était déléguée à la Confédération. Il ne serait par conséquent plus possible de se rabattre sur un canton à imposition basse. L'initiative ferme donc quelques-unes des options en vue d'éluder l'impôt, ce qui pourrait accroître la pertinence d'autres options concernant l'organisation fiscale. Par exemple, l'imposition plus lourde des successions et des donations pourrait inciter des personnes très fortunées à émigrer ou à délocaliser le patrimoine de leur entreprise à l'étranger. De même, un impôt sur les successions peut également retenir des particuliers fortunés et des entreprises de venir s'établir en Suisse.

Il n'est pas possible d'affirmer qu'il vaudrait la peine de quitter la Suisse. L'imposition des successions importantes dans la fortune privée est en effet parfois plus élevée dans les pays voisins. En Allemagne et en France, les taux d'imposition maximum pour les descendants sont supérieurs aux 20 % préconisés par l'initiative. Ces pays accordent cependant aussi des abattements en cas de transmission de parts à des entreprises. En revanche, d'autres Etats ne prélèvent pas d'impôt sur les successions et les donations, notamment l'Autriche, la Principauté de Liechtenstein et la Suède ainsi que quelques autres Etats de l'OCDE<sup>27</sup>.

Il n'existe pas d'études empiriques sur l'importance de ce problème. On peut cependant présumer qu'il n'y aura pas de départ en masse des entreprises de personnes, car la Suisse présente globalement une charge fiscale d'un niveau relativement attrayant et parce que la mobilité des petites entreprises est limitée. Par contre, il est possible que des particuliers émigrent et que la Suisse perde de son attrait pour des particuliers très mobiles (p. ex. personnes sans activité lucrative en Suisse).

L'octroi d'abattements fiscaux aux entreprises est en lien étroit avec la problématique de l'émigration, car la proposition de l'initiative donnerait l'occasion de changer de comportement. L'imposition réglementaire comporte une incitation à délocaliser le patrimoine de l'entreprise à l'étranger. En revanche, en favorisant largement les entreprises, on crée une incitation à transférer la fortune privée à la fortune commerciale.

<sup>27</sup> Voir à ce propos en annexe l'aperçu des impôts sur les successions et les donations dans quelques pays européens.

L'imposition réglementaire au taux de 20 % de la valeur totale du patrimoine de l'entreprise pourrait mettre sa survie en danger. Du point de vue économique, des mesures visant à protéger les entreprises sont donc opportunes. Du point de vue fiscal en revanche, les réductions prévues favoriseraient nettement la constitution de capitaux par la création d'entreprises par rapport à d'autres formes de capitaux. Les différentes formes de capitaux ne seraient par conséquent pas imposées de façon égale. Il faudrait également s'attendre à un grand nombre d'investissements de la fortune privée dans des organisations commerciales uniquement pour des raisons relatives à l'impôt sur les successions. Cet impôt favoriserait donc l'investissement de la fortune privée dans la fortune commerciale, ce qui rendrait nécessaire l'introduction par le législateur de dispositions contre les abus.

Le changement de comportement le plus évident concernerait cependant la décision concernant la consommation et la constitution de capital. Un impôt sur les successions pourrait freiner la constitution de capital (en Suisse), ce qui aurait des répercussions indirectes négatives sur le produit des impôts sur le revenu et sur la fortune. En revanche, ces répercussions seraient positives sur le produit de la taxe sur la valeur ajoutée.

Pour de nombreuses successions, l'acceptation de l'initiative se traduirait par une hausse de l'impôt, car actuellement seuls quelques cantons imposent les descendants du défunt. Par rapport au statu quo, le taux d'imposition de 20 % pour les successions importantes augmente la charge fiscale des descendants. Par ailleurs, la charge fiscale sur les successions et les donations revenant à des parents éloignés devrait baisser. La recherche de moyens d'échapper à l'impôt sur les successions devrait concerner essentiellement les cas où le patrimoine revient aux descendants. En outre, une hausse de la charge fiscale pourrait avoir des effets négatifs sur la place économique suisse car, par rapport au statu quo, le nombre des personnes qualifiées et les capitaux disponibles en Suisse pourraient tendre à diminuer en raison des départs, des non-arrivées ou d'une diminution de la constitution de capital.

### **4.2.3 Charge de l'impôt sur les successions et les donations**

Actuellement, les barèmes fiscaux sont en général échelonnés en fonction du montant de l'augmentation de la fortune et du degré de parenté avec le défunt. En l'occurrence, l'échelle est large, la charge étant la plus élevée pour les héritiers non apparentés.

L'initiative ne change en rien la situation des personnes veuves et des partenaires enregistrés survivants: ils restent exonérés de l'impôt sur les successions et les donations. En revanche, pour les descendants actuellement exonérés de l'impôt, le prélèvement de l'impôt fédéral sur les successions et les donations constituerait une charge nouvelle lorsque la franchise de deux millions de francs est dépassée. Pour d'autres héritiers comme les pères et mères, les frères et sœurs, la proche parenté, les concubins ou les personnes sans lien de parenté, la charge dépendrait du montant de la succession: s'il est inférieur à deux millions de francs, ces héritiers seraient exonérés de l'impôt sur les successions et les donations contrairement au droit actuel. Si le montant de la succession est supérieur à deux millions de francs, l'impôt serait prélevé sur la succession au taux de 20 %, ce qui entraînerait une réduction correspondante de la masse successorale. Suivant l'aménagement du droit cantonal actuel,

cela peut se traduire aussi bien par une augmentation que par une diminution de la charge de l'impôt.

#### **4.2.4 Conséquences sur les conventions contre les doubles impositions**

La Suisse a conclu des conventions contre les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions avec dix Etats (Allemagne, Autriche, Danemark, Etats-Unis, Finlande, France, Norvège, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suède). Ces conventions règlent l'attribution du pouvoir d'imposer dans le cadre des affaires internationales et la manière d'éviter une double imposition. L'Etat concerné règle son droit national matériel. L'acceptation de l'initiative n'aurait donc pas d'influence directe sur ces dix conventions. Du point de vue de ces conventions, peu importe en effet si la compétence de prélever l'impôt sur les successions et les donations appartient à la Confédération ou aux cantons.

### **4.3 Avantages et inconvénients de l'initiative**

#### **4.3.1 Rétroactivité**

D'après l'al. 1 des dispositions transitoires, l'initiative prévoit l'imputation rétroactive des donations à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012.

En cas d'acceptation de cette initiative, la question de la licéité de cette imputation rétroactive ne se posera pas puisqu'elle est instituée dans la Constitution et sera donc valable de par la Constitution.

Peu importe non plus s'il s'agit d'une rétroactivité au sens propre qui ne serait pas licite au niveau de la loi ou d'une rétroactivité au sens impropre qui serait en principe licite si elle ne va pas à l'encontre de droits acquis.

Dans le cas présent, les assujettis ne sauront qu'à l'issue du scrutin si les donations qu'ils ont faites depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012 sont soumises à l'impôt sur les donations (si la franchise est dépassée). La durée de la rétroactivité devrait être de l'ordre de trois ans suivant la rapidité du traitement de l'initiative et la date de la votation. Une durée aussi longue ne peut pas être considérée comme respectant le principe de la proportionnalité.

#### **4.3.2 Impôt sur la succession et impôt sur la dévolution successorale**

Un impôt sur les successions peut être conçu comme un impôt sur la succession ou sur la dévolution successorale. La fortune transférée aux héritiers constitue l'objet d'un impôt sur la dévolution successorale. Il se calcule sur le montant des parts successorales en fonction du degré de parenté. En revanche, le transfert de la fortune à l'ensemble des héritiers constitue l'objet d'un impôt sur la succession. Il se calcule sur le montant de la succession et un échelonnement en fonction du degré de parenté n'est pas possible.

L'initiative prescrit un impôt sur la succession. Contrairement à un impôt sur la dévolution successorale, la franchise s'applique donc à la succession sans égard aux héritiers. Le nombre des héritiers qui participent à la succession n'a par conséquent pas d'importance. Une différenciation des taux en fonction du degré de parenté n'est pas possible non plus. Jusqu'à présent, l'échelonnement de l'impôt sur les successions en fonction de la part successorale et du degré de parenté avec le défunt n'a toutefois pas été remis en question.

### **4.3.3 Franchise et barème**

L'imposition rétroactive des donations a pour but d'empêcher la soustraction fiscale. Étant donné que la franchise de 20 000 francs par an et par personne est applicable aux donations, le principe de l'initiative visant à imposer les successions et les donations indépendamment des relations personnelles n'est toutefois qu'imparfaitement respecté.

L'initiative prévoit un taux d'imposition unique de 20 % pour les successions supérieures à deux millions de francs. L'impôt sur les successions ne concerne donc qu'un petit nombre de personnes. Cette proposition ne respecte pas le principe de l'universalité de l'impôt ni celui de l'interdiction de la discrimination.

## **4.4 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse**

L'initiative populaire est entièrement compatible avec les obligations internationales de la Suisse.

## **5 Conclusions**

En vertu de l'art. 3 Cst., les cantons sont souverains et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération. Ils détiennent donc la souveraineté fiscale dans la mesure où elle n'a pas été déléguée à la Confédération. La compétence de prélever un impôt sur les successions et les donations appartient traditionnellement aux cantons. Même si le conjoint survivant et les descendants sont actuellement exonérés de l'impôt sur les successions et les donations dans presque tous les cantons, les recettes provenant de cet impôt sont si considérables que les cantons ne peuvent ni ne veulent y renoncer. Ce transfert de compétence et l'opposition résolue des cantons contre la perte de cette compétence sont les raisons capitales qui s'opposent à l'institution d'un impôt fédéral sur les successions et les donations. En cas d'acceptation de l'initiative populaire, les cantons devront s'attendre globalement à une diminution de leurs recettes, même s'ils ont droit à un tiers du produit de l'impôt sur les successions et les donations, surtout si des réductions importantes sont accordées aux entreprises et aux exploitations agricoles.

Deux tiers du produit de l'impôt doivent alimenter le Fonds de compensation de l'AVS. Aussi bienvenues soient-elles pour l'AVS, ces recettes supplémentaires ne suffisent pas à lever les réserves émises concernant la répartition fédéraliste des compétences. En outre, le Conseil fédéral souhaite assurer le financement futur de

l'AVS dans le cadre de la réforme Prévoyance vieillesse 2020 en augmentant la taxe sur la valeur ajoutée.

Par ailleurs, divers aspects de l'aménagement de cet impôt s'avèrent problématiques, en particulier l'imputation rétroactive des donations à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012 et la réduction en faveur des entreprises.

C'est pourquoi le Conseil fédéral rejette cette initiative populaire.

## Aperçu des impôts sur les successions et les donations dans quelques pays d'Europe

Les données suivantes (à l'exception de celles relatives à la Principauté de Liechtenstein) sont tirées d'une étude de Ernst & Young<sup>28</sup> et d'une étude de KPMG Deutschland<sup>29</sup>.

Impôt sur successions et donations	Exonération	Barèmes / franchises	Réduction pour entreprises	Impôt sur la fortune
<p><b>D</b> Un impôt sur les successions et les donations est perçu à l'échelon fédéral sur la fortune mondiale transférée aux héritiers ensuite de décès ou entre des personnes vivantes (donation) lorsque le défunt/le donateur ou l'héritier/le donataire est domicilié en Allemagne. Lorsque le défunt/le donateur n'est pas domicilié en Allemagne, le transfert de bien-fonds, établissements stables et parts à des entreprises (au moins 10 % du capital) situés en Allemagne est imposé.</p> <p>Impôt sur la dévolution successorale</p>	<p>Sont exonérés les successions et donations en faveur de l'Etat, d'organisations d'utilité publique, de partis politiques, les cadeaux usuels, les effets personnels jusqu'à 41 000 EUR, la maison familiale lors d'une donation entre personnes vivantes ou d'une succession en faveur du conjoint, du partenaire enregistré ou des descendants.</p>	<p>Le taux de l'impôt varie selon le montant de la succession et le niveau de parenté avec le défunt.</p> <p>Successions jusqu'à 600 000 EUR :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– 15 % pour les conjoint/partenaire enregistré/descendants/père et mère</li> <li>– 25 % pour les frères et sœurs, neveux/nièces, père et mère (en cas de donation)</li> <li>– 30 % pour les autres héritiers</li> </ul> <p>Successions jusqu'à 6 millions d'EUR :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– 25 % pour les conjoint/partenaire enregistré/descendants</li> <li>– 30 % pour les frères et sœurs, neveux et nièces, père et mère (en cas de donation)</li> <li>– 30 % pour les autres héritiers</li> </ul> <p>Franchises:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– 500 000 EUR pour le conjoint/partenaire enregistré,</li> <li>– 400 000 EUR pour les descendants,</li> </ul>	<p>Des réductions d'impôt de 85 à 100 % de la valeur vénale sont possibles lors du transfert de bien-fonds agricoles, d'entreprises avec siège en Allemagne ou de parts d'au moins 25 % à des entreprises avec siège en Allemagne.</p>	<p>Pas d'impôt sur la fortune</p>

<sup>28</sup> [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide/\\$FILE/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide/$FILE/2013-international-estate-and-inheritance-tax-guide.pdf)

<sup>29</sup> <http://www.kpmg.com/DE/de/Bibliothek/presse/Seiten/KPMG-Studie-Vermögensbesteuerung-Deutschland-entspricht-internationalen-Standards.aspx>

Impôt sur successions et donations	Exonération	Barèmes / franchises	Réduction pour entreprises	Impôt sur la fortune
		<ul style="list-style-type: none"> <li>– 200 000 EUR pour les petits-enfants (si les enfants vivent),</li> <li>– 100 000 EUR pour les père et mère, frères et sœurs, neveux/nièces, beaux-parents</li> <li>– 20 000 EUR pour les autres héritiers</li> </ul>		
<p><b>F</b> Un impôt sur les successions et les donations est perçu sur la fortune mondiale transférée aux héritiers ensuite de décès ou entre des personnes vivantes (donation) lorsque le défunt/le donateur ou l'héritier/le donataire est domicilié en France. Lorsque le défunt/le donateur n'est pas domicilié en France, le transfert de bien-fonds situés en France est imposé.</p> <p>Les donations entre personnes vivantes sont imposées lorsque le donateur ou le donataire est domicilié en France ou que la valeur patrimoniale est située en France.</p> <p>Impôt sur la dévolution successorale</p> <p>Les donations faites pendant les quinze années précédant le décès sont imputées.</p>	<p>Sont exonérées les successions en faveur du conjoint survivant, du partenaire enregistré, des frères et sœurs de plus de 50 ans ou handicapés avec qui le défunt a vécu, les dons en faveur de l'Etat, d'organisations de bienfaisance et autres.</p>	<p>Le taux de l'impôt varie selon le montant de la succession et le niveau de parenté avec le défunt.</p> <p>Héritiers en ligne ascendante ou descendante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– 552 324 à 902 838 EUR: 30 %</li> <li>– 902 838 à 1 805 677 EUR: 40 %</li> <li>– plus de 1 805 677 EUR: 45 %</li> </ul> <p>Frères et sœurs:</p> <p>Plus de 24 430 EUR: 45 %.</p> <p>Parents consanguins jusqu'au 4<sup>e</sup> degré: 55 %</p> <p>Autres héritiers: 60 %</p> <p>Franchises:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– 100 000 EUR pour les descendants</li> <li>– 15 932 EUR pour les frères et sœurs</li> <li>– 159 325 EUR pour les personnes handicapées</li> </ul> <p>Franchises pour les donations</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– 80 724 EUR pour les époux</li> <li>– 31 865 EUR pour les petits-enfants</li> <li>– 5310 EUR pour les arrière-petits-enfants</li> </ul> <p>Les donations entre conjoints sont soumises à des barèmes spéciaux.</p>	<p>Des réductions d'impôt sont possibles jusqu'à 75 % sur la valeur de l'entreprise.</p>	<p>Pour les personnes physiques à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013: sur fortune à partir de 1,3 million d'EUR, à des taux compris entre 0,55 et 1,8 %</p>
<p><b>I</b> Un impôt sur les successions et les donations est perçu sur la fortune mondiale du défunt/donateur si cette</p>		<p>Le taux de l'impôt varie selon le montant de la succession et le niveau de parenté avec le défunt:</p>		<p>Impôt sur la fortune financière étrangère</p>



Impôt sur successions et donations	Exonération	Barèmes / franchises	Réduction pour entreprises	Impôt sur la fortune
<p>personne est domiciliée en Italie ou sur la fortune du défunt/donateur située en Italie si cette personne n'est pas domiciliée en Italie.</p> <p>Les donations entre personnes vivantes doivent être imputées à la succession.</p> <p>Impôt sur la dévolution successorale</p>		<p>Conjoint et parents en ligne ascendante ou descendante: 4 %, franchise de 1 million d'EUR par héritier</p> <p>Frères et sœurs: 6 %, franchise de 100 000 EUR par héritier</p> <p>Autres parents: 6 %, sans franchise</p> <p>Autres héritiers: 8 %, sans franchise</p> <p>Personnes handicapées: barème selon degré de parenté, franchise de 1,5 million d'EUR</p>		<p>de personnes domiciliées en Italie de 0,15 % par an de la valeur de la fortune. L'impôt étranger est imputé.</p>
<p><b>GB</b> La fortune mondiale de toute personne domiciliée en GB est soumise sans limite à l'impôt sur les successions. Le domicile ne doit pas être confondu avec la résidence. Est un résident quiconque séjourne au moins 183 jours en GB ou laisse entendre clairement qu'il projette d'y vivre plus de deux ans. Aux fins de la législation sur l'impôt sur les successions, il doit aussi souhaiter y établir son domicile, ce qui signifie normalement qu'il renonce à son domicile d'origine pour vivre durablement en GB. Ainsi, une personne peut ne pas être considérée comme domiciliée en GB même si elle y séjourne des années. On considère qu'une personne est domiciliée en GB lorsqu'elle y a résidé au moins 17 ans sur une période de 20 ans. Lorsqu'une personne renonce à son domicile en GB, elle reste assujettie pendant trois ans après son départ. Si</p>	<p>Epoux, partenaires enregistrés (<i>civil partner</i>) et partenaires de même sexe sont exonérés d'impôt. Si des époux indiquent leur conjoint comme seul héritier et que les enfants ou d'autres parents proches héritent ensuite de la fortune, il est possible lors de cette seconde succession, dans certaines conditions, de déduire deux fois le montant de base exonéré.</p>	<p>Le montant de base exonéré (nil-rate band) peut être déduit de la succession, à l'heure actuelle 325 000 GBP. Un taux d'imposition des successions de 40 % est appliqué forfaitairement sur la succession (à laquelle on soustrait le montant de base exonéré).</p>	<p>Il y a certaines exceptions, surtout pour le patrimoine de l'entreprise (dans certaines conditions, les entreprises peuvent même être héritées sans qu'aucun impôt soit prélevé), pour les exploitations agricoles et pour les biens culturels. En ce qui concerne les biens immobiliers, les impôts sur les successions peuvent généralement être payés par tranches.</p>	<p>Pas d'impôt sur la fortune, mais une taxe annuelle concernant les «non-natural persons» est prélevée depuis 2013 sur les propriétés d'une valeur de plus de 2 millions de GBP.</p>

Impôt sur successions et donations	Exonération	Barèmes / franchises	Réduction pour entreprises	Impôt sur la fortune
<p>une personne n'est pas domiciliée en GB, l'imposition est limitée et ne concerne que sur la succession située en GB.            La succession est imposée et non pas les héritiers sur la dévolution successorale.            Les donations faites par le défunt dans les sept années précédant son décès sont imputées sur la succession.            En dehors de cette période, les donations sont franches d'impôt.            Les donations en faveur de fondations poursuivant un but précis (trusts) qui n'ont pas de lien avec la succession (autrement elles seraient imputées sur la succession) sont imposées au taux de 20 %.</p>				
<b>A</b>	Pas d'impôt sur les successions et les donations			Pas d'impôt sur la fortune
<b>FL<sup>30</sup></b>	Pas d'impôt sur les successions et les donations			Oui
<b>S</b>	Pas d'impôt sur les successions et les donations			Pas d'impôt sur la fortune

<sup>30</sup> [http://www.llv.li/amtsstellen/llv-stv-schenkungs\\_nachlass\\_erbanfallssteuer.htm](http://www.llv.li/amtsstellen/llv-stv-schenkungs_nachlass_erbanfallssteuer.htm)