



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

D Impôts divers

**Successions et donations
Septembre 2020**

Impôts sur les successions et les donations

(Etat de la législation au 1^{er} janvier 2020)

Autor:

Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscalas
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern
email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

© Documentation et Information fiscale / AFC
Berne, 2020

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
2	SOUVERAINETÉ FISCALE.....	3
3	DEUX TYPES D'IMPÔTS SUR LES SUCCESSIONS	5
3.1	Impôt sur les parts héréditaires	5
3.2	Impôt sur la masse successorale.....	5
4	ASSUJETTISSEMENT.....	6
4.1	Cas spéciaux	6
4.1.1	Assujettissement en cas de substitution fidéicommissaire.....	6
4.1.2	Assujettissement en cas d'usufruit.....	8
4.2	Débiteurs de l'impôt et responsabilité	9
4.2.1	Impôts sur les successions.....	9
4.2.2	Impôts sur les donations.....	11
5	OBJET DE L'IMPÔT	12
5.1	Impôt sur les successions	12
5.1.1	Transmission de patrimoine en vertu d'un droit de succession légal	12
5.1.2	Transmission de patrimoine résultant d'un acte de disposition pour cause de mort.....	12
5.1.2.1	Dévolution de biens à titre de legs	12
5.1.2.2	Dévolution de fortune découlant d'une donation pour cause de mort.....	13
5.1.3	Autres dévolutions.....	13
5.2	Impôt sur les donations	14
6	EXONÉRATIONS, MONTANTS EXONÉRÉS ET DÉDUCTIONS PERSONNELLES.....	17
6.1	Pouvoirs publics et institutions d'utilité publique ou de bienfaisance	17
6.2	Conjoint survivant, descendants et ascendants	20
6.3	Exonérations subjectives et déductions personnelles (montants exonérés)	21
6.4	Autres exonérations et montants exonérés pour certaines dévolutions et prestations	25
6.5	Mobilier de ménage.....	29
7	DÉTERMINATION DE L'IMPÔT	31
7.1	Imposition dans le temps	31
7.1.1	Impôt sur les successions.....	31
7.1.2	Impôt sur les donations	31
7.2	Estimation des divers éléments de la fortune	32

7.2.1	Titres	32
7.2.1.1	Titres cotés	32
7.2.1.2	Titres non cotés	32
7.2.2	Immeubles	33
7.2.2.1	Immeubles non agricoles	34
7.2.2.2	Immeubles agricoles	34
7.2.3	Usufruits, rentes, pensions ou droits à des prestations périodiques analogues.....	35
7.2.4	Prestations en capital provenant d'assurances sur la vie (pilier 3b)	35
7.2.4.1	Assurances-vie au risque pur	36
7.2.4.2	Assurances-vie susceptible de rachat	36
7.3	Déduction des dettes	37
7.3.1	Dettes grevant la succession	37
7.3.2	Dettes grevant la dévolution	37
7.3.3	Entretien des familiers.....	38
8	PROCÉDURE DE TAXATION	39
8.1	Taxation en matière d'impôts sur les successions	39
8.2	Taxation en matière d'impôts sur les donations	40
9	BARÈME	42
9.1	Impôts cantonaux	42
9.1.1	Impôts sur les parts héréditaires et impôts sur les donations	42
9.1.2	Impôt sur la masse successorale	43
9.2	Impôts communaux	43
10	DATION EN PAIEMENT.....	44
10.1	A la demande de l'assujetti	44
10.2	A la demande de l'Etat	44
11	DÉLAIS DE PRESCRIPTION	45
11.1	Prescription du droit pour l'Etat d'engager une procédure	45
11.1.1	Prescription du droit de taxer.....	45
11.1.2	Prescription en cas de soustraction.....	46
11.2	Prescription de la créance fiscale	46
12	CHARGE FISCALE.....	48

Abréviations

CC	=	Code civil suisse
CO	=	Code des obligations
IFD	=	Impôt fédéral direct
LHID	=	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	=	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
LPP	=	Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle
OCDE	=	Organisation de coopération et de développement économique

Cantons

AG	=	Argovie	NW	=	Nidwald
AI	=	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	=	Obwald
AR	=	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	=	St-Gall
BE	=	Berne	SH	=	Schaffhouse
BL	=	Bâle-Campagne	SO	=	Soleure
BS	=	Bâle-Ville	SZ	=	Schwyz
FR	=	Fribourg	TG	=	Thurgovie
GE	=	Genève	TI	=	Tessin
GL	=	Glaris	UR	=	Uri
GR	=	Grisons	VD	=	Vaud
JU	=	Jura	VS	=	Valais
LU	=	Lucerne	ZG	=	Zoug
NE	=	Neuchâtel	ZH	=	Zurich

1 INTRODUCTION

En Suisse, l'**impôt sur les successions** est prélevé exclusivement au niveau cantonal. La plupart des pays industrialisés de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) connaissent aussi un tel impôt, à l'exception, par exemple de la Suède et l'Autriche. Leur aménagement varie cependant assez fortement d'un pays à l'autre.

Alors que la Confédération n'impose pas les successions, tous les cantons – à l'exception toutefois de SZ et OW – le font selon leurs propres règles. Certains imposent la masse successorale, c'est-à-dire l'héritage en tant que tel, sans tenir compte des héritiers (**impôt sur la masse successorale**). Dans la majorité des cantons, les parts héréditaires sont frappées de l'impôt ce qui permet de varier et d'adapter la charge fiscale en fonction du degré de parenté (**impôt sur les parts héréditaires**).

On rencontre deux conceptions quant à la fonction de l'impôt sur les successions. Soit il est rejeté parce que l'on pense que l'héritage devrait être maintenu intact en tant que fortune de famille, soit on réclame une imposition à 100 % (donc la confiscation fiscale de l'héritage) parce que c'est la justification elle-même de toute acquisition de patrimoine par hérédité qui est contestée.

Dans la pratique, les cantons ont choisi une voie intermédiaire. Ceux qui, en principe, perçoivent un impôt sur les successions tout en exonérant le conjoint survivant et/ou les descendants directs – ou du moins en n'appliquant que des taux très modestes pour ces catégories de bénéficiaires – demeurent assez proches de cette conception.

Il existe plusieurs raisons de prélever un impôt sur les successions. Au début du XX^e siècle, Eugen Huber¹ a donné à l'impôt sur les successions la justification suivante : « La communauté familiale est largement désagrégée par l'évolution actuelle. L'Etat assume aujourd'hui nombre de tâches et de dépenses qui jadis, traditionnellement, incombaient exclusivement à la famille, telles que l'éducation, la justice, l'assistance et la bienfaisance, les soins à donner aux malades, etc. Il est donc équitable de l'indemniser ».

Les raisons supplémentaires suivantes peuvent également être mentionnées :

- pour les héritiers, la dévolution de biens constitue un accroissement de fortune nette et, de là, une augmentation de leur capacité financière. Etant donné que cette dévolution n'est pas frappée par l'impôt général sur le revenu, il se justifie de la soumettre à un impôt particulier sur les successions, d'autant plus que cet accroissement de fortune se produit sans qu'une contre-prestation (travail par exemple) ait été fournie ;
- en corrélation avec l'imposition de la transmission de biens entre vifs à titre gratuit (impôt sur les donations), l'impôt sur les successions doit être compris comme un impôt sur les transactions ;
- on attribue également à l'impôt sur les successions une fonction de redistribution. Soit que l'on met ainsi à disposition de l'Etat, pour l'accomplissement de buts sociaux, des moyens financiers qui grèvent avant tout les personnes fortunées, soit qu'il contribue à compenser les inégalités d'imposition découlant des impôts indirects, qui frappent plus fortement les couches sociales les moins favorisées ;

¹ Juriste, auteur entre autres du [Code civil suisse du 10 décembre 1907 \(CC\)](#).

- l'impôt sur les successions peut enfin se voir conférer une fonction de contrôle, puisque le contribuable doit compter avec le fait que ses fraudes éventuelles seront découvertes après sa mort lors de l'imposition de la succession, et réprimées en conséquence.

La plupart des raisons que nous venons de mentionner en vue de la justification de l'impôt sur les successions peut également être invoquée en faveur de l'**impôt sur les donations**. De plus, il convient de considérer le fait que si l'on y renonçait, l'impôt sur les successions pourrait facilement être éludé au moyen de donations.

Perçus à titre complémentaire des impôts sur le revenu et la fortune, les impôts sur les successions et les donations sont plutôt modestes. Ils ont rapporté en 2018 un total de CHF 1'212 millions (CHF 1'058 millions pour les cantons et CHF 154 millions pour les communes).

Par rapport à l'ensemble des recettes fiscales des cantons et des communes (CHF 77'930 millions en 2018), resp. par rapport à l'ensemble des recettes fiscales des pouvoirs publics (Confédération, cantons et communes), qui se montaient à CHF 147'645 millions en 2018, la part des impôts sur les successions et les donations représente 1,6 % resp. 0,8 %.

2 SOUVERAINETÉ FISCALE

Comme déjà mentionné, les impôts sur les successions et sur les donations sont perçus uniquement par les cantons. Dans quelques-uns, la compétence de percevoir un tel impôt sur les successions et les donations est également octroyée aux communes, mais la plupart du temps, celles-ci ne prélèvent pas ce type d'impôt et ne peuvent que participer au produit de l'impôt cantonal.²

Si le canton de LU³ ne frappe pas les donations, SZ et OW ne perçoivent aucun de ces impôts.

Remarque :

Le 14 juin 2015, l'initiative populaire « Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale) », visant l'introduction d'un impôt sur les successions au niveau fédéral a été nettement rejetée en votation populaire.

Compétence de perception en matière d'impôts sur les successions et les donations

Canton	Impôt cantonal		Impôt communal			Remarques
	Impôt sur les successions	Impôt sur les donations	Impôt sur les successions	Impôt sur les donations	Les communes participent au rendement de l'impôt cantonal	
ZH	X	X	--	--	--	
BE	X	X	--	--	20 %	
LU	X ¹	-- ¹	X ²	--	30 %	<p>¹ Les donations survenues au cours des 5 dernières années avant la mort du disposant sont cependant imposées au titre de succession.</p> <p>² Les communes ont le droit de prélever un impôt sur les successions frappant les descendants. Cette possibilité est utilisée dans environ la moitié des communes.</p>
UR	X	X	--	--	50 %	Le canton et la commune de résidence reçoivent chacun 50 % des impôts sur les successions et les donations.
SZ	--	--	--	--	--	Pas d'impôt sur les successions ni sur les donations.
OW	--	--	--	--	--	Pas d'impôt sur les successions ni sur les donations.
NW	X	X	--	--	--	
GL	X	X	--	--	--	
ZG	X	X	--	--	100 %	

² Dans le canton de ZG, si l'impôt est prélevé par le canton, le produit est reversé aux communes.

³ Les donations intervenues au cours des cinq dernières années avant la mort du disposant sont toutes imposées au titre de successions.

Canton	Impôt cantonal		Impôt communal			Remarques
	Impôt sur les successions	Impôt sur les donations	Impôt sur les successions	Impôt sur les donations	Les communes participent au rendement de l'impôt cantonal	
FR	X	X	X ³	X ³	--	³ Les communes peuvent prélever des centimes additionnels à l'impôt sur les successions et les donations. Cette possibilité est utilisée par toutes les communes du canton sauf Pierrafortscha et Senèdes. Le taux des centimes additionnels ne peut pas excéder 70 % de l'impôt.
SO	X ⁴	X	--	--	--	⁴ La taxe sur la masse successorale vient s'ajouter à l'impôt sur les parts héréditaires.
BS	X	X	--	--	--	
BL	X	X	--	--	--	
SH	X	X	--	--	--	
AR	X	X	--	--	50 %	
AI	X	X	--	--	--	
SG	X	X	--	--	--	
GR	X ⁵	X	X ⁶	X	--	⁵ Impôt sur la masse successorale. ⁶ Impôt sur les parts héréditaires.
AG	X	X	--	--	1/3	
TG	X	X	--	--	--	
TI	X	X	--	--	--	
VD	X	X	X ⁷	X ⁷	--	⁷ Les communes sont autorisées à prélever des «centimes additionnels» à l'impôt cantonal sur les successions et sur les donations, au maximum à concurrence du taux des droits prélevés par l'Etat.
VS	X	X	--	--	2/3	
NE	X	X	--	--	--	
GE	X	X	--	--	--	
JU	X	X	--	--	20 %	

Selon la pratique du Tribunal fédéral (TF) en matière de double imposition, le canton autorisé à percevoir un impôt sur les successions frappant la fortune mobilière est en principe celui dans lequel le défunt possédait son dernier domicile. En ce qui concerne la fortune immobilière, elle est en revanche imposée dans le canton où se trouvent les immeubles.

Il en va de même en ce qui concerne l'imposition des donations, à savoir que les donations de fortune mobilière sont taxées dans le canton de domicile du donateur, alors que les donations en fortune immobilière sont imposées dans le canton où se trouvent les immeubles.

3 DEUX TYPES D'IMPÔTS SUR LES SUCCESSIONS

Dans les cantons, l'imposition des successions se fait soit au titre de l'**impôt sur les parts héréditaires**, soit au titre de l'**impôt sur la masse successorale**, ou encore par le cumul des deux.

3.1 Impôt sur les parts héréditaires

L'impôt sur les parts héréditaires est prélevé **sur la part de chaque héritier ou légataire** et peut, par conséquent, être calculé en fonction du montant de celle-ci. Il a ainsi l'avantage de pouvoir être en tout temps échelonné selon le degré de parenté, aménagé de façon progressive en fonction de l'importance de la part ou encore suivant d'autres critères personnels (*cf. chiffre 9*).

Presque tous les cantons qui perçoivent un impôt sur les successions utilisent ce système de l'impôt sur les parts héréditaires.

3.2 Impôt sur la masse successorale

Un impôt sur la masse successorale (**soit sur l'ensemble de la succession** d'une personne défunte, **avant le partage**) est en outre perçu en sus de l'impôt sur les parts héréditaires dans le canton de SO. Le canton des GR prélève encore jusqu'à fin 2020 seulement un impôt sur la masse successorale où les communes peuvent par ailleurs prélever en sus un impôt sur les parts héréditaires (impôt communal facultatif). Dès le 1^{er} janvier 2021, GR préleveront également un impôt sur les parts héréditaires.

4 ASSUJETTISSEMENT

Dans tous les cantons, c'est en principe le **bénéficiaire** de la dévolution d'hérédité, de la libéralité ou de la donation qui est **assujéti à l'impôt**. En matière d'impôt sur les successions, ce sont donc les héritiers ainsi que les légataires qui sont redevables de l'impôt, et les donataires s'il s'agit de l'impôt sur les donations.⁴

4.1 Cas spéciaux

4.1.1 Assujettissement en cas de substitution fidéicommissaire

La substitution fidéicommissaire ([art. 488 ss CC](#)) est une disposition pour cause de mort par laquelle le disposant (le *de cuius*) désigne deux héritiers ou deux légataires successifs.

Le premier héritier institué (**le grevé**) est tenu de rendre ultérieurement – en principe au moment de sa propre mort, mais plus rarement à un autre moment fixé à l'avance – la succession au deuxième héritier, soit à **l'appelé**. Etant donné que lors d'une substitution fidéicommissaire, il y a deux cas consécutifs de succession et que la propriété change deux fois de mains, l'impôt devrait normalement être perçu à deux reprises, à savoir lors du transfert du *de cuius* au grevé ainsi que lors du transfert du grevé à l'appelé.

Selon le régime fiscal appliqué dans la majorité des cantons, l'impôt est en effet perçu deux fois. En règle générale, le degré de parenté – entre d'une part le *de cuius* et d'autre part le grevé et l'appelé – est déterminant pour la fixation de l'impôt. Certains cantons se basent cependant pour l'appelé sur le degré de parenté existant entre celui-ci et le grevé.

Si des cantons ne prélèvent l'impôt qu'une seule fois, c'est pratiquement toujours le taux le plus élevé – selon le degré de parenté entre le disposant d'une part et le grevé et l'appelé d'autre part – qui est appliqué.

⁴ Dans le canton du VS, il est à noter que l'impôt sur les successions est perçu globalement auprès de la masse successorale pour tous les héritiers et légataires, bien qu'il ne s'agisse pas *de jure* d'un impôt sur la masse successorale.

Dans les cantons de GE et du JU, un seul bordereau est notifié au liquidateur de la succession, au déclarant ou à tout autre redevable.

Modes d'imposition en cas de substitution fidéicommissaire

2 X : Tant le grevé que l'appelé doivent acquitter l'impôt, en général en fonction de leur degré de parenté respectif avec le défunt.

1 X : L'impôt est dû par le grevé en fonction de son degré de parenté avec le défunt, mais lorsque s'ouvrira la substitution, l'appelé devra rembourser au grevé les droits payés.

Canton	Mode	Remarques
ZH, LU, UR, NW, GL, ZG, BS, AI, SG, GR, NE, GE	2 X	
BE	2 X ¹	¹ Le grevé est imposé sur la valeur capitalisée du rendement de l'héritage pour autant que l'appelé ne soit pas désigné comme héritier seulement sur le reste. Si le grevé touche l'héritage à titre définitif (décès de l'appelé), il est soumis à l'impôt régulier sur les successions. Les impôts sur les successions déjà versés sont portés au crédit sans intérêt.
FR	2 X ²	² Si le grevé est tenu de sauvegarder la substance de la succession, il est imposé sur le rendement capitalisé de la succession dévolue. S'il n'y est pas tenu, le grevé est imposé sur la valeur totale des biens dévolus. L'appelé est imposé sur la valeur des biens qui lui sont dévolus effectivement comme un héritier ordinaire au taux applicable selon son degré de parenté avec le disposant.
SO	2 X ^{1/3}	³ L'impôt sera à nouveau calculé au moment de l'acquisition définitive. L'impôt sur les successions déjà payé sera pris en compte à ce moment-là.
BL	2 X ⁴	⁴ Si l'appelé est soumis personnellement à un droit plus élevé que le grevé, il est tenu de payer la différence.
SH	2 X ⁵	⁵ Le grevé est imposé sur la valeur capitalisée du rendement de l'héritage pour autant que l'appelé ne soit pas désigné comme héritier seulement sur le reste. Si le grevé touche l'héritage à titre définitif (décès de l'appelé), il est soumis à l'impôt régulier sur les successions.
AG	2 X ⁶	⁶ Si le montant revenant à l'appelé est supérieur à celui qui avait été dévolu au grevé, l'impôt que doit acquitter l'appelé sera calculé, pour cette part excédentaire, d'après son degré de parenté avec le grevé. Quant à l'impôt frappant le montant original de la dévolution, il sera calculé en fonction de son degré de parenté soit avec le grevé soit avec le défunt, selon ce qui est le plus favorable pour l'appelé. Une exonération d'impôt ne peut pas découler du degré de parenté avec le grevé.
AR, TG	2 X ⁷	⁷ Le grevé est imposé sur la valeur capitalisée du rendement de l'héritage pour autant que l'appelé ne soit pas désigné comme héritier seulement sur le reste.
TI	2 X ⁸	⁸ L'impôt dû – sans tenir compte de la substitution – par l'héritier grevé est réduit à un tiers. Si la substitution s'éteint, la différence de 2/3 est cependant redevable après-coup. Si le disposant lui avait concédé le droit de disposer de tous les biens soumis à la substitution, le grevé doit toutefois acquitter l'impôt dans sa totalité. Au moment du passage des biens à l'appelé, celui-ci doit dans tous les cas l'impôt entier, calculé d'après son degré de parenté avec le défunt (disposant).

2 X : Tant le grevé que l'appelé doivent acquitter l'impôt, en général en fonction de leur degré de parenté respectif avec le défunt.

1 X : L'impôt est dû par le grevé en fonction de son degré de parenté avec le défunt, mais lorsque s'ouvrira la substitution, l'appelé devra rembourser au grevé les droits payés.

Canton	Mode	Remarques
VS	2 X ⁹	<p>⁹ En cas de substitution fidéicommissaire ordinaire, le grevé est imposable sur la valeur capitalisée du rendement de la fortune transmise par substitution, l'héritier grevé ne pouvant disposer que du revenu et non pas du capital hérité. L'héritier appelé est imposé quant à lui au moment où il acquiert la fortune transmise par substitution fidéicommissaire.</p> <p>En cas de substitution fidéicommissaire pour le surplus, l'héritier grevé est imposable comme un héritier ordinaire. L'appelé est imposable sur les seuls biens résiduels qui lui reviennent.</p>
JU	1 X ¹⁰	<p>¹⁰ Le grevé peut déduire de la succession qu'il doit rendre à l'appelé l'impôt acquitté auparavant par lui pour sa propre personne. Si le grevé est soumis à un impôt plus élevé que l'appelé, ce dernier n'est soumis à aucun impôt.</p> <p>Si l'appelé est en revanche soumis personnellement à un impôt plus élevé que le grevé, il est tenu d'acquitter la différence à l'entrée en possession de l'héritage.</p>
VD	1 X ¹¹ 2 X ¹²	<p>¹¹ Le montant net des biens dévolus au grevé est frappé de l'impôt le plus élevé calculé d'après le degré de parenté entre le disposant d'une part le grevé ou l'appelé d'autre part. Si la substitution ne s'ouvre pas, il est, le cas échéant, restitué avec intérêt un montant correspondant à la différence entre l'impôt payé et l'impôt calculé d'après le degré de parenté entre le disposant et le grevé.</p> <p>¹² Si la substitution fidéicommissaire prévoit que le grevé peut disposer librement des biens (substitutions limitées aux biens résiduels), elle est assimilée à deux successions consécutives de sorte que l'impôt est prélevé deux fois.</p>

4.1.2 Assujettissement en cas d'usufruit

Tous les cantons possèdent des prescriptions particulières concernant l'imposition des biens grevés d'usufruit. La plupart d'entre eux prévoient que l'usufruitier doit acquitter l'impôt, calculé d'après son degré de parenté avec le défunt ou le donateur, sur la valeur capitalisée de l'usufruit.

Si non seulement l'usufruit est accordé, mais encore la fortune grevée d'usufruit est simultanément transférée à une tierce personne, le nouveau nu-propiétaire (héritier, légataire ou donataire grevé), doit supporter l'impôt sur le montant du capital grevé d'usufruit (la nue-propiété), déduction faite de la valeur capitalisée de l'usufruit, autrement dit sur la différence entre le montant du capital grevé et ladite valeur capitalisée.

Le canton des GR perçoit jusqu'à fin 2020 encore un impôt sur la masse successorale. C'est donc l'ensemble de la succession du défunt qui est imposée, de sorte que la distinction entre usufruitier et nu-propiétaire devient dès lors sans objet. Les usufruits, droits d'habitation et autres droits à des prestations périodiques, qui existaient avant la mort du testateur et qui continuent d'exister après sa mort, sont donc imposés à leur valeur capitalisée avec les autres éléments de la succession.

Les particularités cantonales relatives à l'usufruit sont les suivantes :

- l'héritier, le légataire ou le donataire grevé (le nu-propiétaire) doit l'impôt sur l'ensemble de la dévolution de fortune ou de la libéralité, déduction faite toutefois de la **valeur capitalisée** de

l'usufruit, qui est **imposée auprès de l'usufruitier** : ZH, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, SH, AI et NE ; ainsi que GR pour l'impôt communal frappant les parts héréditaires ;

- idem. En revanche, si l'usufruitier n'est pas soumis à l'impôt, la nue-propriété sera quand même imposée. Si l'usufruitier renonce sans contrepartie à l'usufruit, le propriétaire sera imposé sur la propriété à hauteur de la valeur du capital : BE et AG ;
- idem. Mais dans le cas où l'usufruitier n'est pas soumis à l'impôt, la valeur capitalisée de l'usufruit ne peut cependant pas être déduite : BL et AR ;
- idem. Mais si l'usufruitier n'est pas soumis à l'impôt, la valeur de la nue-propriété est tout de même imposée. En cas d'usufruit ou de droit à des prestations périodiques, l'usufruitier est libre – moyennant fourniture de sûretés – de payer l'impôt sur la prestation reçue annuellement au lieu de la valeur capitalisée. Enfin, en cas d'extinction de l'usufruit, la valeur capitalisée sera imposée chez le propriétaire : BS ;
- idem. Mais si ultérieurement l'usufruitier renonce gratuitement à l'exercice de son droit en faveur du nu-propriétaire, celui-ci sera soumis en plus à un impôt sur les donations : JU ;
- idem. Mais après l'extinction de l'usufruit, sa valeur capitalisée déduite est imposable auprès du nu-propriétaire : VS ;
- idem. Mais la déduction de l'usufruit n'est accordée que si sa constitution a donné lieu à une imposition : VD ;
- idem. Mais la déduction de la valeur en capital est diminuée de moitié si l'usufruitier ou le bénéficiaire de la prestation est exonéré : SG et TG ;
- tant l'impôt sur le bien grevé de l'usufruit que l'impôt sur l'usufruit sont **à la charge de l'héritier grevé** (propriétaire). Le testateur se réserve le droit de prendre des dispositions différentes : LU ;
- l'impôt doit être payé **en partie par l'usufruitier et en partie par l'héritier grevé**. L'usufruitier paie l'impôt sur une fraction de la valeur des biens grevés d'usufruit, qui est fonction de son âge, le nu-propriétaire devant l'impôt sur le reste : TI (1/2, 1/4 ou 1/8) ;
en outre GE (1/2, 1/3, 1/4 ou 1/8), mais lorsque le donateur se réserve l'usufruit, l'impôt est perçu auprès du donataire sur la valeur totale du bien donné.

4.2 Débiteurs de l'impôt et responsabilité

4.2.1 Impôts sur les successions

Le **débiteur** de l'impôt est, par définition, le bénéficiaire de la dévolution imposable, à savoir **l'héritier** et/ou **le légataire**. Lorsqu'il y a plusieurs héritiers, la question de l'étendue de la responsabilité du ou des débiteurs de l'impôt sur les successions n'est toutefois pas réglée de manière uniforme dans tous les cantons.

La plupart d'entre eux tiennent en effet les héritiers pour solidairement responsables du paiement de la totalité de l'impôt dû, responsabilité toutefois limitée jusqu'à concurrence du montant de leur part héréditaire. Dans quelques cantons, les héritiers sont toutefois tenus non seulement solidairement mais aussi personnellement responsables sur tous leurs biens du paiement des impôts dus.

En principe, les héritiers doivent également acquitter les impôts dus sur les legs, charge à eux de se les faire ensuite restituer par les légataires. Dans quelques cantons toutefois, les légataires sont également responsables du paiement de l'impôt jusqu'à concurrence de leur part.

Les diverses dispositions cantonales à ce sujet sont exposées ci-dessous :

- les héritiers ne sont tenus personnellement responsables que de l'impôt dû sur leur part d'héritage ou de dévolution : SH et AG ;
- les héritiers sont tenus solidairement responsables entre eux jusqu'à concurrence du montant de leur part héréditaire : BE, UR, NW, GL, ZG, BS, BL, AR, AI, SG, TG, VS et JU ; ZH et NE (jusqu'au montant de l'enrichissement) ;
 - idem, mais en plus, également pour l'impôt frappant la masse successorale : SO ;
 - idem, mais de plus, ils sont également responsables du paiement des droits de succession dus par les légataires : BE ; en outre TI aussi des droits de succession dus par les bénéficiaires de rentes et les usufruitiers ;
 - idem, mais uniquement pour les créances de l'impôt sur les successions concernant les donations et les avancements d'hoirie (avances sur l'héritage) : LU ;
 - idem, mais si l'un des héritiers est domicilié à l'étranger et que les héritiers résidant dans le canton n'ont pas de possibilité de recours contre lui, la responsabilité des héritiers demeurant en Suisse est limitée à l'impôt relatif à la part d'héritage versée sur territoire suisse : GR ;
- les héritiers sont tenus solidairement et personnellement responsables sur tous leurs biens, de la totalité de l'impôt dû : VD.
En outre GE, mais dans le cas où les héritiers ont à acquitter les droits dus par les légataires particuliers et autres bénéficiaires, ils peuvent exercer leur recours contre ces derniers, sauf dans le cas où le testateur aurait mis ces droits à la charge de la succession ;
- les héritiers sont solidairement responsables jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, de la totalité de l'impôt et des centimes additionnels grevant la succession, y compris ceux qui grèvent les legs : FR ;
- les légataires sont également tenus solidairement responsables du paiement de l'impôt dû, jusqu'à concurrence de leur part : NW, GL, ZG, AI, SG, GR, TG, VD et JU ; ZH (jusqu'au montant de leur enrichissement) ;
- l'exécuteur testamentaire et l'éventuel administrateur judiciaire de la succession répondent, solidairement avec les héritiers et les légataires, du paiement des droits de succession, jusqu'à concurrence toutefois du montant de l'actif net le jour où s'est ouverte la succession : TI ;
- en plus des bénéficiaires, les exécuteurs testamentaires et administrateurs d'office de la succession répondent solidairement des droits de succession jusqu'à concurrence du montant de l'héritage, lorsqu'ils versent des parts héréditaires et/ou des legs avant que les impôts grevant ces dévolutions ne soient payés. Leur responsabilité tombe lorsque la personne tenue pour responsable s'était dûment assurée auprès de l'administration fiscale cantonale – sur la base de l'inventaire au décès – qu'aucune créance fiscale n'était ouverte : AG ;
- les autres héritiers, l'administrateur judiciaire, l'exécuteur testamentaire ainsi que le légataire répondent subsidiairement et sur tous leurs biens du paiement des droits de succession lorsqu'ils ont distribué des parts héréditaires ou des legs avant que les impôts y relatifs n'aient été acquittés : AR ;
- les héritiers, exécuteurs testamentaires, administrateurs de succession, légataires ainsi que toute personne participant à la répartition de l'héritage, qui payent des parts héréditaires ou des legs avant que les droits de succession y relatifs aient été acquittés, sont solidairement responsable, de manière illimitée : NW, AI, SG et TG ;

- les exécuteurs testamentaires, administrateurs d'office, liquidateurs officiels et autres mandataires des héritiers et de tous autres bénéficiaires peuvent également – dans certains cas – être tenus au paiement des droits de succession : GE.

4.2.2 Impôts sur les donations

Le **débiteur** de l'impôt est en principe le **donataire**. La majorité des cantons prévoit cependant que le donateur peut également être tenu pour solidairement responsable avec le donataire du paiement de l'impôt, parfois uniquement de façon subsidiaire.

Dans la plupart des cantons, lorsqu'une donation est faite à plusieurs personnes en commun, chaque donataire ne peut être tenu pour responsable du paiement de l'impôt que pour la part lui revenant. Les autres cantons stipulent en revanche que les donataires sont solidairement responsables du paiement de l'impôt dû, jusqu'à concurrence toutefois du montant qui leur échoit. Parfois, les donataires sont même tenus personnellement et solidairement responsables sur tous leurs biens du paiement de l'impôt.

Les diverses dispositions cantonales à ce sujet sont les suivantes :

- le donateur est solidairement responsable avec le donataire : ZH, BE, UR, NW, GL, ZG, FR, BS, BL, AR, AI, SG, TG, TI, VD et NE ;
en outre SO et VS, mais uniquement si le donataire est domicilié à l'étranger ;
- le donateur est subsidiairement responsable avec le donataire : SH, GE et JU ;
- lorsqu'une donation est faite à plusieurs personnes en commun :
 - chaque donataire ne doit l'impôt que pour la part qui lui revient : ZH, BE, ZG, SO, BS, BL, AI, SG, SH, AG, TG, VD, NE et GE ;
 - les donataires sont solidairement responsables entre eux, jusqu'à concurrence toutefois du montant qui leur revient : LU, NW, GL, FR, TI, VS et JU ;
en outre GR, mais si l'un des bénéficiaires est domicilié à l'étranger et que les donataires résidant dans le canton n'ont pas de possibilité de recours contre lui, la responsabilité des donataires demeurant en Suisse est limitée à l'impôt relatif à la part de la donation versée sur territoire suisse.

5 OBJET DE L'IMPÔT

5.1 Impôt sur les successions

L'impôt sur les successions a pour objet toute **transmission de patrimoine** (dévolution de biens ou de fortune) aux héritiers légaux et institués ainsi qu'aux légataires.

5.1.1 Transmission de patrimoine en vertu d'un droit de succession légal

La dévolution de biens selon le droit successoral légal a lieu lorsque le défunt n'a prévu aucune disposition particulière. Selon le CC, les héritiers légaux sont les parents de sang (soit descendants, ascendants ou collatéraux), le conjoint survivant, les enfants adoptifs et la collectivité.

Avant de pouvoir déterminer la part héréditaire du conjoint survivant, il faut tout d'abord procéder à la liquidation du régime matrimonial adopté. Celle-ci n'a en principe rien à voir avec le droit de succession et n'est par conséquent pas non plus soumise à l'impôt sur les successions.

Selon l'[art. 466 CC](#), lorsque le défunt n'a pas d'héritiers et qu'il n'a pris aucune disposition concernant son héritage, la succession est dévolue au canton du dernier domicile du défunt et/ou à la commune désignée par la législation du canton.

5.1.2 Transmission de patrimoine résultant d'un acte de disposition pour cause de mort

Si le défunt a rédigé une disposition pour cause de mort, celle-ci est aussi déterminante pour la répartition de l'héritage, et cela également du point de vue du droit fiscal. Parmi les dispositions pour cause de mort, on distingue entre le **testament** (les dispositions de dernière volonté) et le **pacte successoral**.

Alors que le testament est un acte juridique unilatéral – à savoir une déclaration de volonté d'une seule personne, le testateur, qui lui permet de disposer de sa fortune au moment de sa mort – le pacte successoral est au contraire une convention bilatérale, déclaration concordante des volontés de deux personnes (le disposant et une autre personne). Ce pacte peut servir d'une part à l'institution d'héritiers et de légataires, et d'autre part à la déclaration de renonciation à toute future revendication d'héritage. Le premier cas lie le testateur, le deuxième lie le futur héritier.

En plus de l'institution d'héritiers (est réputée institution d'héritiers toute disposition portant sur l'universalité ou une quote-part de la succession), la disposition pour cause de mort peut notamment prévoir deux autres sortes de transmission de patrimoine : la dévolution de biens à titre de **legs** et celle découlant d'une **donation** pour cause de mort.

5.1.2.1 Dévolution de biens à titre de legs

Selon l'[art. 484 CC](#), le disposant peut faire, à titre de legs, des libéralités qui n'emportent pas d'institution d'héritier. Contrairement à l'institution d'héritier qui a pour objet l'universalité ou une fraction de

la succession, le legs porte sur une chose ou des valeurs déterminées. Contrairement aux héritiers, les légataires ne succèdent pas à l'ensemble des droits et obligations du défunt, mais se voient uniquement léguer certains droits ou biens. Un legs se rapporte donc toujours à un objet déterminé ou à une valeur particulière (par exemple : « je lègue mon piano Steinway à X »).

Il s'agit en fait d'une libéralité en faveur d'un tiers – le légataire –, à la charge du grevé, qui est en général l'héritier, mais qui peut aussi être un autre légataire. Tant les personnes physiques que morales peuvent être nommées légataires. Le disposant peut soit léguer un objet dépendant de la succession ou l'usufruit de tout ou partie de celle-ci, soit encore astreindre ses héritiers ou légataires à faire, sur la valeur des biens, des prestations en faveur d'une personne ou la libérer d'une obligation (remise de dette par exemple).

Le legs doit résulter du testament ou du pacte successoral. Les désirs du défunt exprimés de façon informelle et exécutés par les héritiers ne représentent ni un legs ni une institution d'héritiers et ne sont donc pas imposables à ce titre chez le bénéficiaire.

Tous les cantons soumettent les legs à l'impôt sur les successions.

5.1.2.2 Dévolution de fortune découlant d'une donation pour cause de mort

La donation pour cause de mort est une sorte de promesse de donation dont l'accomplissement est différé par contrat jusqu'au moment de la mort du donateur. Elle est un acte juridique entre vifs, qui présente toutefois de grandes similitudes avec le legs. Entre autres parce que dans les deux cas, le transfert juridique n'a lieu qu'au moment du décès du *de cuius*.

En revanche, la différence par rapport au legs réside dans le fait que le donateur, du fait qu'il a conclu un pacte successoral avec le donataire, ne peut plus disposer librement de l'objet de la donation, et cela jusqu'à sa mort.

Tous les cantons considèrent les donations pour cause de mort comme étant imposables au titre de l'impôt sur les successions.

5.1.3 Autres dévolutions

Les dévolutions suivantes sont également soumises à l'impôt sur les successions :

- l'acquisition de **droits réels** :
 - biens immobiliers (immeubles, parts d'immeubles, logements, etc.) situés dans le canton de domicile du défunt : tous les cantons ;
 - droits réels restreints grevant des immeubles (servitudes) situés dans le canton : ZH, BE, LU, UR, NW, GL, ZG, FR (droit d'usufruit, d'habitation et de superficie), SO, BS, BL (pratique), SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE et JU ;
- l'affectation de biens à la création d'une **fondation** et/ou la dévolution destinée à une fondation déjà existante : tous les cantons qui prélèvent un impôt sur les successions ;⁵

⁵ Dans le canton de NW, les dévolutions à des fondations d'entreprises avec siège dans le canton sont exonérées.

- les **prestations** acquises en exécution d'un **contrat d'assurance**, du fait du décès de la personne assurée (assurance-vie ou prévoyance libre, par exemple) : NE ;
en outre, mais uniquement si ces prestations ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu : ZH, BE, LU, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS et GE ; ainsi que JU (pratique) ;
- les prestations provenant de la **prévoyance professionnelle** (2^{ème} pilier) ainsi que d'autres formes de prévoyance reconnues et assimilées à celle-ci (pilier 3a) sont imposables à raison de 50 %. Lorsque les bénéficiaires sont les enfants qui étaient à la charge substantielle du défunt, lesdites prestations sont même exonérées de tout impôt : VD ;
- l'attribution de biens au conjoint survivant en vertu du **droit matrimonial et/ou du droit des successions** (contrat de mariage, disposition pour cause de mort), si elle lui accorde une quotité de biens supérieure à la part légale revenant normalement au conjoint (après application des normes légales de liquidation du régime matrimonial adopté) : GE ;
- l'acquisition de biens par libéralités à **titre d'avancement d'hoirie**⁶ : SH, AR, GR, AG, TG, VS et NE ;
 - idem, mais uniquement celles qui ont eu lieu au cours des cinq dernières années précédant la mort du défunt : LU ;
 - idem, à condition que l'héritier les incorpore réellement dans la succession à titre de compensation : SO ;
 - idem, ainsi que les donations qui n'ont pas été soumises au droit de donation, faites soit à un héritier (sans limite de temps) soit à un légataire ou autre bénéficiaire (si la libéralité a eu lieu dans les cinq ans avant le décès du donateur) : GE ;
- les **remises de dettes** et d'autres obligations en faveur d'un débiteur solvable (uniquement s'il s'agit de dettes privées car la remise d'une dette commerciale est soumise à l'impôt sur le revenu chez le bénéficiaire) : ZH, BE, LU, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI (pratique), VD, VS, NE, GE et JU.

5.2 Impôt sur les donations

En ce qui concerne la notion de la donation, la plupart des cantons possédant un impôt sur les donations se basent sur la définition qu'en donne l'[art. 239](#) du [Code des obligations du 30 mars 1911](#). Est ainsi réputée donation **toute disposition entre vifs** par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre **sans contre-prestation correspondante**. Selon cette définition, les libéralités faites en vertu de l'accomplissement d'un devoir moral, de même que le fait de renoncer à un droit avant même de l'avoir acquis, ne constituent donc pas une donation.

Les libéralités qui sont effectuées en raison d'une contre-prestation faite par le bénéficiaire (donation mixte) ne sont pas effectuées à titre gratuit et ne représentent par conséquent pas non plus – à concurrence de la contre-prestation – une donation.

Dans le canton de SO, les dévolutions à des fondations dont les destinataires sont exclusivement des descendants, des enfants adoptifs et leurs descendants sont exonérées.

⁶ Par libéralité entre vifs à titre d'avancement d'hoirie, on entend les biens que le défunt a délivrés – à titre gratuit – de son vivant à ses (futurs) héritiers, par exemple sous forme de dot, d'établissement ou d'abandon de biens dont le futur héritier ne pourrait normalement, sans cette « avance » sur l'héritage, disposer qu'après la mort du de cujus. S'il ne s'agit pas d'un « futur » héritier, cet avancement d'hoirie sera considéré comme une libéralité faite à un tiers.

Les prestations suivantes sont notamment **assimilées aux donations** :

- l'acquisition de **droits réels** :
 - biens immobiliers situés dans le canton : tous les cantons ;
 - droits réels restreints (par ex. droit d'habitation et autres servitudes) grevant des immeubles situés dans le canton : ZH, BE, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE et JU ;
 - par abandon d'un droit d'usufruit ou cession de l'exercice d'un droit d'usufruit : ZH, BE, UR, GL, ZG, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VS, NE, GE et JU ;
en outre NW, pour autant qu'elles ne soient pas soumises à l'impôt ordinaire ;
- les **libéralités** découlant de **polices d'assurances** qui viennent à échéance du vivant du preneur d'assurance : UR, GL, BL, GR, TI, VS, NE, GE et JU ;
en outre ZH, BE, NW, ZG, FR, SO, BS, SH, AR, AI, SG, AG, TG et VD dans la mesure où elles ne sont pas imposées comme revenu ;
- les libéralités qui ont été faites sous la forme d'un acte juridique à titre onéreux, dans la mesure où la valeur de l'objet transféré présente une **disproportion évidente par rapport à la contre-prestation** prévue par le contrat : ZH, BE, UR, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE et JU ;
en outre GE, où la différence de valeur constatée dans un acte à titre onéreux entre les prestations des parties est présumée donation, sauf preuve du contraire ;
- l'affectation de biens à la création d'une **fondation**, par acte entre vifs, et/ou le versement de libéralités à une fondation déjà existante : BE, UR, FR, BS, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE et JU ;
 - idem, mais en plus, les libéralités effectuées par des fondations sont également soumises à l'impôt, dans la mesure où elles n'ont pas déjà été soumises à l'impôt sur le revenu : ZH, GL, ZG, BL, SH, GR et AG ;
 - idem, à l'exception des libéralités sous forme de participation à des fondations d'entreprises si la fondation d'entreprise a son siège dans le canton : NW ;
 - idem, à l'exception des libéralités sous forme de participation à des fondations d'entreprises et les dévolutions à des fondations dont les destinataires sont exclusivement des descendants, des enfants adoptifs et leurs descendants : SO ;
- la **renonciation**, à titre onéreux, à une succession⁷ : ZH, BE, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, BS⁸, BL, SH, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VD, VS, NE et JU ;
en outre GE⁹, si mentionnée dans un pacte successoral avec effet immédiat ;
- les **remises de dettes** et d'autres obligations à titre gratuit, en faveur d'un débiteur solvable (uniquement s'il s'agit de dettes privées, car la remise d'une dette commerciale est soumise à l'impôt sur le revenu chez le bénéficiaire) : ZH, BE, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE et JU ;

⁷ Dans le canton de LU, les renonciations à titre onéreux à une succession intervenues au cours des cinq dernières années avant le décès du défunt, sont soumises à l'impôt sur les successions.
Canton des GR : les renonciations à titre onéreux sont soumises à l'impôt sur la masse successorale (jusqu'à fin 2020).

⁸ Selon la loi fiscale, les renonciations à titre onéreux sont soumises à l'impôt sur les successions.

⁹ Si ces prestations ne sont versées qu'au décès, elles sont en revanche soumises à l'impôt sur les successions.

- les libéralités à titre d'**avancement d'hoirie** : ZH, BE, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VD, VS et NE ;
en outre GE, avec en plus le transfert au conjoint survivant ou l'inscription à son nom en propriété, en nue-propriété ou en usufruit, de droits successoraux autres que ceux que lui attribuent la dévolution légale ou les dispositions testamentaires ;
- les libéralités provenant d'un **contrat d'entretien viager**¹⁰ : ZH, BE, GL, ZG, FR, BS, SH, AG, TI, VD, VS, NE et JU ;
 - idem, mais seulement en cas de grande disproportion entre prestation et contre-prestation : BL, AI, SG et TG ;
 - idem, la constitution de rentes viagères est soumise à imposition, ainsi que la différence entre la valeur capitalisée de la rente ou de l'entretien viager et le capital aliéné, lorsque sa constitution a été faite à titre onéreux : GE.

¹⁰ Dans le canton des GR, les libéralités sous forme de contrat d'entretien viager sont soumises à l'impôt sur la masse successorale (jusqu'à fin 2020).

6 EXONÉRATIONS, MONTANTS EXONÉRÉS ET DÉDUCTIONS PERSONNELLES

Toutes les lois cantonales concernant l'impôt sur les successions et les donations prévoient des exonérations qui concernent autant l'objet de l'impôt que le cercle des contribuables.

Les exonérations se rapportant à l'objet ou à la nature de la dévolution ont avant tout pour but la simplicité et la rentabilité de la perception. C'est ainsi que les dévolutions de peu de valeur et les donations usuelles sont souvent exonérées jusqu'à concurrence d'un certain montant. Il en va de même de la dot, du mobilier de ménage et autres objets mobiliers.

Quant aux exonérations se référant au bénéficiaire, les dévolutions de fortune et les libéralités faites aux pouvoirs publics ainsi qu'à des institutions d'utilité publique ou de bienfaisance sont en principe exonérées d'impôt. Il en va de même dans la plupart des cantons s'agissant de dévolutions ou de libéralités faites en faveur du conjoint survivant et des descendants directs.

En outre, des montants exonérés et des déductions personnelles sont également accordés, mais les modalités varient d'un canton à l'autre, tant en ce qui concerne le genre que le montant de la déduction.

6.1 Pouvoirs publics et institutions d'utilité publique ou de bienfaisance

Les dévolutions de biens et les **libéralités faites aux pouvoirs publics** (Confédération, cantons, communes et leurs établissements) sont en principe **exonérées** dans tous les cantons, indépendamment du fait que le bénéficiaire soit son propre canton, respectivement l'une de ses communes, ou que la dévolution ou libéralité soit faite en faveur d'un autre canton.

Dans certains cantons cependant des réglementations spéciales sont appliquées :

- les dévolutions faites à d'autres cantons ou à leurs communes sont imposées de la façon suivante s'il n'existe pas d'accord de réciprocité :
 - au taux de 12 % : ZH ;
 - aux taux applicables aux « non-parents » : FR et TI ;
 - aux taux applicables « aux autres contribuables » : AG ;
 - au taux maximum, applicable aux « non-parents », soit 25 % : VD.
- les dévolutions et donations en faveur d'un autre canton sont exonérées totalement par application d'une convention de réciprocité. La Confédération et ses établissements sont exonérés, conformément aux dispositions du droit fédéral : SH ;
- les autres cantons, les communes sises hors canton et leurs institutions sont exonérés d'impôts, à condition qu'ils ne poursuivent pas de buts économiques. Toutefois, l'exonération ne s'applique pas aux droits de succession. Un accord réciproque n'est pas nécessaire : SO ;
- sont exempts de tous droits les donations, les institutions d'héritiers, les legs et les autres libéralités à des personnes morales ayant leur siège en Suisse qui sont exonérées des impôts sur le bénéfice et sur le capital, en raison de leur but de service public, d'utilité publique, culturel, ou à la Confédération, aux cantons, aux communes et à leurs établissements. Le Conseil d'Etat est en outre autorisé à conclure des accords de réciprocité en matière d'exemption ou de réduction

des droits de succession ou de donation à des personnes morales ayant leur siège à l'étranger : GE.

La situation peut toutefois varier en ce qui concerne les institutions d'utilité publique ou de bienfaisance qui ne sont pas exonérées de façon uniforme dans tous les cantons.

C'est ainsi que ne seront pas soumises à l'impôt les dévolutions et libéralités faites à :

- des établissements ou à des fondations **domiciliés dans le canton** et poursuivant des buts publics, d'utilité publique, de bienfaisance ou religieux : BE, LU, UR, BS, TG, VD, VS, NE et JU ;
 - idem, de plus également celles faites à des fondations et établissements qui poursuivent des buts scientifiques ou culturels : ZH ;
 - idem, mais uniquement si ces institutions sont subjectivement exonérées d'impôt en vertu de la loi : ZG et AR ;
 - idem, mais uniquement les personnes morales qui bénéficient de l'exonération des impôts cantonaux directs en raison des buts de service public, d'utilité publique ou culturels poursuivis. Sont également exonérées les corporations ecclésiastiques et les personnes juridiques canoniques reconnues de droit public, ainsi que les autres collectivités territoriales du canton et leurs établissements : FR ;
 - idem, mais uniquement les personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou culturel : AG ;
- des personnes morales qui ont leur **siège dans un autre canton** et qui poursuivent des buts d'utilité publique, de bienfaisance, religieux, scientifiques ou artistiques semblables, pour autant que le canton concerné accorde la **réciprocité** : ZH, GL, BS, AR, GR, TG, VD, VS, NE et JU ;
 - idem, mais l'exonération n'est pas accordée pour les buts scientifiques ou artistiques : LU et UR ;
 - idem, mais dans certains cas, l'exonération peut être accordée sur demande même s'il n'y a pas réciprocité : BE ;
 - idem, mais l'exonération est accordée même si le canton concerné n'accorde pas la réciprocité, de même que si l'institution bénéficiaire est domiciliée à l'étranger (à condition toutefois qu'il soit alors prouvé que cette somme est consacrée entièrement à des buts d'utilité publique) : ZG ;
 - idem, mais exclusivement pour des buts publics, religieux, éducatifs ou charitables : SH ;
 - idem, mais l'exonération est accordée même si le canton concerné n'accorde pas la réciprocité mais uniquement les personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou culturel : AG ;
 - idem, mais uniquement si l'institution poursuit une activité ayant un caractère national ou international : TI ;
 - idem, mais à condition que l'on ne puisse pas changer l'affectation de ces attributions : VS ;
- des personnes morales ayant leur **siège dans le canton** qui poursuivent des buts publics, de culte, d'instruction et d'éducation, ou d'autres buts relevant de la **pure utilité publique** (y compris à but idéal), et cela dans l'intérêt du canton ou dans celui de la Confédération suisse en général : ZH, BE, BS, SH, TG, TI et VS ;
 - idem, mais seulement si la personne morale en question est elle-même exonérée d'impôt dans le canton : UR, NW, AR et JU ; en outre GR où l'exonération s'étend également aux

- dévolutions et libéralités destinées au patrimoine ecclésiastique des deux Eglises nationales et de leurs paroisses ;
- idem, mais uniquement si l'activité en question est exercée d'une manière désintéressée : VD ;
 - des personnes morales ayant leur **siège dans le canton** et qui sont exonérées des impôts sur le bénéfice et le capital selon le droit cantonal : AI et SG ;
 - des personnes morales ayant leur **siège dans un autre canton** (en Suisse) qui sont exonérées d'impôts tant que ceci est prévu par le droit fédéral ou tant que le canton du siège accorde la réciprocité : AI et SG ;
 - des personnes morales **domiciliées en Suisse** qui poursuivent des buts publics, de culte, ou d'autres buts relevant de la **pure utilité publique** ;
 - si la personne morale est exonérée de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital dans le canton concerné : NW et SO¹¹ ;
 - également pour les buts d'instruction et d'éducation : GL ;
 - des **institutions de prévoyance professionnelle** en faveur du personnel d'entreprises ayant leur **siège** ou un établissement d'exploitation **dans le canton**, pour autant que leur fortune et leur revenu servent exclusivement et durablement à la prévoyance professionnelle en faveur du personnel : LU¹², BS, VS et JU ; en outre VD, mais uniquement si ces libéralités émanent de l'employeur ;
 - certaines **institutions de prévoyance** qui remplissent les conditions énumérées à l'[art. 80 al. 2](#) de la [Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 \(LPP\)](#) : FR. A défaut, les donations à des institutions de prévoyance en faveur du personnel sont imposées tout de même à un taux préférentiel si plusieurs conditions sont remplies : GE ;
 - des **institutions de prévoyance professionnelle** en faveur du personnel d'entreprises ayant leur **siège** ou un établissement d'exploitation **en Suisse**, pour autant que leur fortune et leur revenu servent exclusivement et durablement à la prévoyance professionnelle en faveur du personnel : ZH, BE, NW, GL, ZG, SO, SH, AR, GR, AG, TG et TI ;
 - des **caisses de compensation et des caisses d'assurances sociales suisses**, pour autant qu'elles servent à la constitution de prestations sociales, en particulier à des assurances-chômage, maladie, invalidité ou survivants, à l'exclusion toutefois des sociétés d'assurances concessionnaires : ZH, BE, LU (assurance-maladie et accidents), NW, GL, ZG, SO, BS, GR, AR, AG, TG et VS.

Dans le canton de FR, les **institutions établies hors du canton** sont exonérées de l'impôt lorsqu'elles sont exonérées dans le canton où se trouve leur siège.

Dans le canton de BL, toutes les collectivités publiques, les institutions publiques, de bienfaisance et de prévoyance énumérées ci-dessus sont exonérées, quel que soit le lieu de leur domicile.

¹¹ Les associations à but idéal sont seulement exonérées du droit de donation.

¹² L'exonération fiscale s'applique également aux institutions dont l'activité s'étend à toute la Suisse.

6.2 Conjoint survivant, descendants et ascendants

Les législations cantonales concernant les impôts sur les successions et les donations présentent de fortes divergences en matière d'exonération ou d'octroi d'allégements en faveur du conjoint (survivant), des descendants ou des ascendants.

C'est ainsi que certains cantons prévoient pour ces groupes des montants exonérés ou des déductions personnelles (*cf. les chiffres 6.3 et 6.4*), alors que dans d'autres cantons, le conjoint (survivant), les descendants, ou encore les ascendants, sont parfois totalement exonérés d'impôt.

Aperçu des exonérations concernant le conjoint (survivant), les descendants et les ascendants

Canton	Exonérations			Remarques
	Conjoint (survivant)	Descendants (y compris les enfants adoptifs)	Ascendants	
UR, FR, TI, VS	X	X	X	
NW	X	X ¹	X ²	¹ Y compris les enfants d'un premier lit, enfants recueillis, beaux-enfants, petits-enfants et arrière-petits-enfants. ² Y compris parents, beaux-parents, parents non-consanguins et parents nourriciers.
ZG	X	X	X ³	³ Uniquement les parents et beaux-parents.
SO	X ⁴	X ⁴	X ^{4 5}	⁴ Ces dévolutions sont toutefois soumises à l'impôt sur la masse successorale (émolument de dévolution d'hérédité). ⁵ Uniquement les parents (y compris les parents adoptifs)
BL, AR, AG	X	X	X ⁶	⁶ Uniquement les parents.
GE	X ⁵	X ⁷	X ⁷	⁷ Pour autant que lors de l'une ou l'autre des trois dernières décisions de taxation définitives au jour du décès, le défunt n'était pas au bénéfice d'une imposition d'après la dépense (impôt à forfait).
GL	X	X	--	
ZH, JU	X ⁸	X	--	⁸ Les dispositions applicables aux couples mariés s'appliquent par analogie aux couples de même sexe officiellement enregistrés (PACS).
BE, SH	X ⁹	X ⁹	--	⁹ Y compris les enfants recueillis et ceux d'un premier lit. Pour les enfants placés, l'imposition tombe dès que la durée des soins a duré au moins deux ans.
LU	X	X ¹⁰	--	¹⁰ Environ la moitié des communes possèdent un impôt (avec ou sans progression) frappant les successions dévolues aux descendants).

Canton	Exonérations			Remarques
	Conjoint (survivant)	Descendants (y compris les enfants adoptifs)	Ascendants	
BS	X	X ¹¹	--	¹¹ Y compris les enfants recueillis.
SG	X	X ¹²	--	¹² Y compris les enfants recueillis et ceux d'un premier lit.
GR	X ¹³	X ¹²	--	¹³ Y compris les concubins.
TG	X	X ¹²	--	
AI, VD, NE	X	--	--	

Remarque :

Les cantons de SZ et OW n'imposent ni les successions ni les donations.

Le canton de LU n'impose pas les donations.

6.3 Exonérations subjectives et déductions personnelles (montants exonérés)

Remarque :

Les indications et sommes soulignées concernent l'impôt sur les donations.

Sauf indication contraire, les montants indiqués se rapportent à des déductions. Si tel n'est pas le cas, il sera fait état de la remarque « minimum exonéré ». Mais en règle générale, les minima exonérés sont indiqués dans le tableau 6.4.

Can- ton	Conjoint (survivant)	Enfants, arrière / petits-enfants (y.c. adoptifs)	Parents et grands-parents	Frères et sœurs	Autres (cf. aussi tableau 6.4)	Remarques
ZH	exonéré	exonéré ¹	200'000 ₂ ₃	15'000 ⁴	15'000 ⁵ 50'000 ⁶	¹ CHF 15'000 pour les filleuls, enfants recueillis, enfants d'un premier lit.
	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u> ¹	<u>200'000</u> ₂ ₃	<u>15'000</u> ⁴	<u>15'000</u> ⁵ <u>50'000</u> ⁶	² Egalement pour les parents adoptifs. ³ CHF 15'000 pour les grands-parents. ⁴ Egalement pour les frères et sœurs adoptifs. ⁵ CHF 15'000 pour les fiancés. ⁶ CHF 50'000 pour le concubin qui a vécu en ménage commun avec le défunt ou le donateur pendant 5 ans au moins.
BE	exonéré	exonéré	12'000	12'000	12'000	Si une personne reçoit plusieurs dévolutions de la même personne, la déduction ne peut être accordée
	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u>	<u>12'000</u>	<u>12'000</u>	<u>12'000</u>	

Can- ton	Conjoint (survi- vant)	Enfants, arrière / petits-en- fants (y.c. adoptifs)	Parents et grands- parents	Frères et soeurs	Autres (cf. aussi tableau 6.4)	Remarques
						qu'une fois tous les 5 ans.
LU	exonéré	exonéré ⁷			7	⁷ Les communes peuvent prélever un impôt frappant les descendants dès que les dévolutions isolées excèdent le montant de CHF 100'000. Sont assimilés comme descendants les enfants adoptés, les enfants illégitimes sans héritage légal ainsi que les enfants placés, pour autant que la relation de soins ait duré pendant au moins 2 ans. Les concubins, à condition qu'ils aient vécu ensemble avec la personne décédée dans une relation de type conjugal pendant au moins 2 ans
UR	exonéré ⁸ <u>exonéré⁸</u>	exonéré ⁹ <u>exonéré⁹</u>	exonéré <u>exonéré</u>	15'000 ¹⁰ <u>15'000¹⁰</u>	15'000 ¹⁰ <u>15'000¹⁰</u>	⁸ Et les personnes, qui vivent au moins depuis 5 ans dans le même foyer dans une relation semblable au mariage (concubinat). ⁹ Et les enfants d'un premier lit. ¹⁰ Les transferts de propriété dépassant CHF 15'000 sont imposables.
NW	exonéré <u>exonéré</u>	exonéré <u>exonéré</u>	exonéré ¹¹ <u>exonéré¹¹</u>	20'000 <u>20'000</u>	20'000 <u>20'000</u>	¹¹ Sans grands-parents.
GL	exonéré <u>exonéré</u>	exonéré ¹² <u>exonéré¹²</u>	50'000 <u>50'000</u>	10'000 <u>10'000</u>	10'000 <u>10'000</u>	¹² CHF 100'000 pour les enfants recueillis et les enfants d'un premier lit.
ZG	exonéré <u>exonéré</u>	exonéré <u>exonéré</u>	exonéré ¹³ <u>exonéré¹³</u>		¹⁴ ¹⁵ ¹⁴ ¹⁵	¹³ Uniquement les parents et beaux-parents. ¹⁴ Le partenaire qui a vécu en ménage commun avec le défunt ou le donateur pendant 5 ans au moins est exonéré si tous deux étaient célibataires et qu'il n'existe pas de partenariat enregistré avec une tierce personne. ¹⁵ CHF 10'000 pour les enfants recueillis, les filleuls et les domestiques.
FR	exonéré <u>exonéré</u>	exonéré <u>exonéré</u>	exonéré <u>exonéré</u>	5'000 ¹⁶ <u>5'000¹⁶</u>	5'000 ¹⁶ <u>5'000¹⁶</u>	¹⁶ Lorsqu'un bénéficiaire reçoit plusieurs libéralités entre vifs ou pour cause de mort d'une même personne pendant 5 ans, le montant exonéré n'est accordé au total qu'une seule fois.
SO	exonéré	exonéré	exonéré			¹⁷ Seulement parents (y compris les parent adoptifs).

Can- ton	Conjoint (survi- vant)	Enfants, arrière / petits-en- fants (y.c. adoptifs)	Parents et grands- parents	Frères et soeurs	Autres (cf. aussi tableau 6.4)	Remarques
	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u> ¹⁷ ¹⁸	14'100 ¹⁸	14'100 ¹⁸	¹⁸ Si le donateur fait plusieurs dons au même bénéficiaire durant la même année civile, cette déduction ne peut être faite qu'une fois.
BS	<u>exonéré</u>	Exonéré ¹⁹	2'000	2'000	2'000	¹⁹ Y compris pour les enfants recueillis.
	<u>exonéré</u>	Exonéré ¹⁹	<u>10'000</u> ²⁰	<u>10'000</u> ²⁰	<u>10'000</u> ²⁰	²⁰ Sous réserve de prise en considération lors d'une dévolution ultérieure de fortune.
BL	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u> ²¹			²¹ Seulement parents.
	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u> ²¹			
SH	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u> ²²	<u>30'000</u> ²³	<u>10'000</u>	<u>10'000</u>	²² Y compris les enfants d'un premier lit. Les enfants recueillis sont assimilés aux descendants, si la prise en charge a duré au moins deux ans sans interruption.
	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u> ²²	<u>30'000</u> ²³	<u>10'000</u>	<u>10'000</u>	²³ Egalement pour les parents adoptifs et parents nourriciers, mais pas pour les grands-parents.
AR	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u> ²⁴	<u>exonéré</u> ²⁵			²⁴ Egalement pour les enfants recueillis et les enfants d'un premier lit.
	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u> ²⁴	<u>exonéré</u> ²⁵	<u>2'000</u>	<u>2'000</u>	²⁵ Uniquement pour les parents.
AI	<u>exonéré</u>	<u>300'000</u> ²⁶	<u>20'000</u> ²⁷ ²⁸	<u>5'000</u>	<u>5'000</u>	²⁶ CHF 300'000 pour chaque enfant du défunt ou du donateur, y compris les enfants adoptifs et les enfants d'un premier lit ainsi que pour chaque enfant recueilli pendant une période égale ou supérieure à 2 ans.
	<u>exonéré</u>	<u>300'000</u> ²⁶	<u>20'000</u> ²⁷ ²⁸	<u>5'000</u>	<u>5'000</u>	²⁷ Pour chaque parent, y compris les parents adoptifs. ²⁸ CHF 5'000 pour chaque grand-parent.
SG	<u>exonéré</u>	Exonéré ²⁹	<u>25'000</u> ³⁰	<u>10'000</u>	<u>10'000</u>	²⁹ Y compris pour les enfants d'un premier lit et les enfants recueillis.
	<u>exonéré</u>	Exonéré ²⁹	<u>25'000</u> ³⁰	<u>10'000</u>	<u>10'000</u>	³⁰ Egalement pour les beaux-parents et les parents nourriciers et les descendants des enfants d'un premier lit et les enfants recueillis mais pas pour les grands-parents.
GR	<u>exonéré</u>	exonéré ³¹	<u>103'000</u> ³²	<u>7'300</u>	<u>7'300</u>	³¹ Egalement pour les enfants recueillis et les enfants d'un premier lit.
	<u>exonéré</u>	exonéré ³¹	<u>103'000</u> ³²	<u>7'300</u>	<u>7'300</u>	³² Pas pour les grands-parents.
AG	<u>exonéré</u>	Exonéré ³³	<u>exonéré</u> ³⁴			³³ Egalement pour les enfants d'un premier lit et les enfants recueillis, pour autant que la prise en charge
	<u>exonéré</u>	exonéré ³³	<u>exonéré</u> ³⁴			

Can- ton	Conjoint (survi- vant)	Enfants, arrière / petits-en- fants (y.c. adoptifs)	Parents et grands- parents	Frères et soeurs	Autres (cf. aussi tableau 6.4)	Remarques
						ait duré au moins 2 ans. ³⁴ Pas pour les grands-parents.
TG	exonéré	exonéré ³⁵	20'000 ³⁶			³⁵ Egalement pour les enfants d'un premier lit et les enfants recueillis, pour autant que la prise en charge ait duré au moins 7 ans. ³⁶ Pour chaque parent.
	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u> ³⁵	<u>20'000</u> ³⁶			
TI	exonéré	exonéré	exonéré			
	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u>			
VD	exonéré	250'000 ³⁷ ³⁸	10'000 ⁴⁰	10'000 ⁴⁰	10'000 ⁴⁰	³⁷ Franchise, lorsque la part héréditaire n'atteint pas CHF 251'000. Si la part excède ce montant, la déduction de CHF 251'000 est réduite de 1/250e par tranche de CHF 1'000 à partir de CHF 251'000. ³⁸ Sur la part nette revenant à chaque souche héréditaire de la première parentèle. ³⁹ Franchise : concerne uniquement les enfants. ⁴⁰ Minimum exonéré. ⁴¹ L'impôt est réduit de moitié dans les cas de successions d'étrangers ouvertes dans le canton ainsi qu'en cas de donateurs étrangers domiciliés dans le canton, lorsqu'ils n'ont jamais exercé et n'exercent pas d'activité lucrative en Suisse, et cela uniquement pour la part de la succession qui est exclusivement imposable dans le canton, sans participation étrangère due à l'application d'une CDI (la déduction n'est donc accordée que si elle profite au contribuable et non pas à l'Etat étranger).
	<u>exonéré</u>	<u>50'000</u> ³⁹			10'000 ⁴⁰ Impôt ré- duit de moitié ⁴¹	
VS	exonéré	exonéré	exonéré			Existence d'un minimum exonéré (cf. tableau 6.4).
	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u>	<u>exonéré</u>			
NE	exonéré	50'000 ⁴²	50'000 ⁴²	10'000 ⁴³	10'000 ⁴³	⁴² En cas de prédécès d'un enfant, la déduction est accordée par souche à ses descendants. ⁴³ Existence de minima exonérés (voir tableau suivant).
	<u>exonéré</u>	<u>50'000</u> ⁴²	<u>50'000</u> ⁴²	<u>10'000</u> ⁴³	<u>10'000</u> ⁴³	
GE	exonéré	exonéré	exonéré	500	500	Les montants indiqués sont tous des minima exonérés. ⁴⁴ CHF 5'000 si le bénéficiaire n'a pas la qualité d'héritier présomptif,
	<u>exonéré</u> ⁴⁴	<u>exonéré</u> ⁴⁴	<u>exonéré</u> ⁴⁴	<u>5'000</u>	<u>5'000</u>	

Can- ton	Conjoint (survi- vant)	Enfants, arrière / petits-en- fants (y.c. adoptifs)	Parents et grands- parents	Frères et soeurs	Autres (cf. aussi tableau 6.4)	Remarques
						dans le cas où le contribuable était imposé d'après la dépense. D'autres tarifs sont applicables pour le cas où, lors de l'une ou l'autre des trois dernières décisions de taxation définitives au jour du décès, le défunt était au bénéfice d'une imposition d'après la dépense (impôt à forfait).
JU	exonéré <u>exonéré</u>	exonéré <u>exonéré</u>	9'999	9'999	9'999	Jusqu'à la franchise et l'imposition débute à CHF 10'000 jusqu'à 5 ans en arrière.

6.4 Autres exonérations et montants exonérés pour certaines dévolutions et prestations

Remarque :

Les indications et sommes soulignées concernent l'impôt sur les donations.

Can- ton	Desti- nées à des per- sonnes nécessi- teuses	Desti- nées à l'instruc- tion ou la forma- tion prof. du béné- ficiaire	Destinées à des em- ployés et à des domes- tiques* (indemni- tés équi- tables**)	Dot (mini- mum exoné- ré)	Legs, dona- tions usuelles (jusqu'à CHF x)	Toute dévolu- tion infé- rieure à CHF x (mini- mum exonéré)	Remarques
ZH	30'000 ¹ <u>30'000</u> ¹		15'000 ² <u>15'000</u> ²		5'000 <u>5'000</u>	5'000	¹ Pour autant que ces personnes soient également partiellement incapables de travailler. ² Pour les employés de maison avec plus de 10 ans de service, pour autant qu'ils n'aient droit à aucune autre déduction.
LU			2'000			<u>1'000</u> ³	³ Lorsque le revenu imposable du bénéficiaire ne dépasse pas CHF 4'000 et la fortune imposable n'excède pas CHF 10'000.
UR						15'000 ⁴ <u>15'000</u> ⁴	⁴ Le transfert de patrimoine excédant CHF 15'000 est imposable.
GL					5'000 <u>5'000</u>	10'000	

Can- ton	Desti- nées à des per- sonnes nécessi- teuses	Desti- nées à l'instruc- tion ou la forma- tion prof. du béné- ficiaire	Destinées à des em- ployés et à des domes- tiques* (indemni- tés équi- tables**)	Dot (mini- mum exoné- ré)	Legs, dona- tions usuelles (jusqu'à CHF x)	Toute dévolu- tion infé- rieure à CHF x (mini- mum exonéré)	Remarques
ZG	60'000 ⁵		10'000			5'000	⁵ Pour les personnes inca- pables de travailler, pour autant que leur revenu global, y compris les ren- dements découlant de la dévolution en question, ne dépasse pas CHF 12'000.
	<u>60'000</u> ⁵		<u>10'000</u>			<u>5'000</u>	
FR						5'000 ⁶ <u>5'000</u> ⁶	⁶ Il est déduit CHF 5'000. des libéralités faites à chaque bénéficiaire. Lorsqu'un bénéficiaire re- çoit plusieurs libéralités entre vifs ou par cause de mort d'une même per- sonne dans un délai de cinq ans, le montant exo- néré n'est accordé au to- tal qu'une seule fois.
SO	<u>exoné- rées</u> ⁷		Indemnités équitables exonérées			<u>14'100</u> ⁸	⁷ Ainsi que l'accomplisse- ment d'une obligation mo- rale. ⁸ Le transfert de patrimoine excédant CHF 14'100 est imposable.
BS	exoné- rées <u>exoné- rées</u>	exoné- rées <u>exoné- rées</u>	⁹	<u>40'000</u> ¹⁰	¹¹	<u>10'000</u> ¹⁰	⁹ Pas d'impôt pour autant que ces libéralités soient soumises à l'impôt sur le revenu. ¹⁰ Sous réserve qu'elle soit prise en considération lors d'une dévolution ulté- rieure de fortune. ¹¹ Les donations usuelles sont exonérées.
BL	exoné- rées ¹² <u>exoné- rées</u> ¹²	exoné- rées ¹² <u>exoné- rées</u> ¹²				10'000 <u>10'000</u>	¹² Lors de l'accomplisse- ment d'une obligation lé- gale.
SH	exoné- rées ¹³ <u>exoné- rées</u> ¹³	exoné- rées ¹⁴ <u>exoné- rées</u> ¹⁴	Indemnités équitables exonérées				¹³ Ainsi que les avances destinées à des enfants invalides ou n'ayant pas encore terminé leur ins- truction selon art. 631 al. 2 CC. ¹⁴ Pour autant qu'elles n'ex- cèdent pas « une mesure usuelle ».

Can- ton	Desti- nées à des per- sonnes nécessi- teuses	Desti- nées à l'instruc- tion ou la forma- tion prof. du béné- ficiaire	Destinées à des em- ployés et à des domes- tiques* (indemni- tés équi- tables**)	Dot (mini- mum exoné- ré)	Legs, dona- tions usuelles (jusqu'à CHF x)	Toute dévolu- tion infé- rieure à CHF x (mini- mum exonéré)	Remarques
AR		exoné- rées ¹⁵	Indemnités équitable exonérées			5'000 ¹⁶	¹⁵ Uniquement les contribu- tions périodiques et né- cessaires destinées à couvrir les frais d'instruc- tion. ¹⁶ CHF 10'000 de déduction personnelle pour les con- cubins.
		<u>exoné- rées</u> ¹⁵			<u>2'000</u>	<u>5'000</u> ¹⁶	
AI		exoné- rées	Indemnités équitable exonérées				
		<u>exoné- rées</u>		<u>5'000</u>	<u>5'000</u>		
SG			Indemnités équitable exonérées				
					<u>5'000</u>		
GR	14'500	exoné- rées	Indemnités équitable exonérées				
		<u>exoné- rées</u>					
AG	exoné- rées ¹⁷	exoné- rées ¹⁸	exonérées ¹⁹				¹⁷ Pour autant que ces per- sonnes reçoivent de l'aide de source publique ou pri- vée, ainsi que les presta- tions effectuées en raison d'un devoir d'assistance découlant du droit de la famille. ¹⁸ Indemnités prélevées par les enfants du défunt, en formation ou handicapés, en application de l' art. 631 al. 2 CC. ¹⁹ Dans la mesure où ces sommes n'ont pas déjà été déduites du revenu par le débiteur. ²⁰ Pour les cadeaux usuels effectués à certaines oc- casions telles que bap- tême, mariage, anniver- saire, etc.
	<u>exoné- rées</u> ¹⁷	<u>exoné- rées</u> ¹⁸	<u>exonérées</u> ¹⁹		<u>2'000</u> ²⁰		
TG	100'000 ²¹					5'000 ²³	²¹ Pour les personnes né- cessiteuses ou qui ont un besoin permanent de soins. ²² Pour autant qu'il n'y ait
	<u>100'000</u> ²¹			<u>exoné- rées</u> ²²	<u>5'000</u> ²³		

Can- ton	Desti- nées à des per- sonnes nécessi- teuses	Desti- nées à l'instruc- tion ou la forma- tion prof. du béné- ficiaire	Destinées à des em- ployés et à des domes- tiques* (indemni- tés équi- tables**)	Dot (mini- mum exoné- ré)	Legs, dona- tions usuelles (jusqu'à CHF x)	Toute dévolu- tion infé- rieure à CHF x (mini- mum exonéré)	Remarques
							pas d'obligation de com- pensation. ²³ Legs et donations usuels.
TI						<u>10'000</u> ²⁴	Pour les successions ou- vertes dans le canton, les premiers CHF 50'000 de la fortune placée sur un livret d'épargne, d'un compte d'épargne, de dépôt ou d'un compte-salaire sont exonérés. ²⁴ Par année, pour chaque donataire.
VD	²⁵	exoné- rées ²⁵	exonérées (y compris indemnités équitables)			10'000	²⁵ Indemnités prélevées par les enfants du défunt en application de l' art. 631 al. 2 CC , à raison de CHF 10'000 pour les enfants qui ne sont pas encore élevés au moment du dé- cès et de CHF 20'000 pour ceux qui sont in- firmes.
	<u>exoné- rées</u> ²⁶	<u>exoné- rées</u>	<u>exonérées</u> (y compris indemnités équitables)	<u>10'000</u>	<u>10'000</u> ²⁷		²⁶ Prestations à des parents en ligne directe et à des frères et sœurs, néces- saires à l'éducation ou à la formation profession- nelle du bénéficiaire, ou effectuées en vertu d'un devoir d'assistance. ²⁷ Par bénéficiaire dans le courant de la même an- née.
VS		exoné- rées	exonérées ²⁸			10'000 ²⁹	²⁸ Pour autant que ces prestations soient sou- mises à l'impôt sur le re- venu. ²⁹ Sur les parts successo- rales qui n'excèdent pas CHF 10'000.
		<u>exoné- rées</u>	<u>exonérées</u> ²⁸		<u>2'000</u>	<u>2'000</u>	
NE						10'000	
						<u>10'000</u>	
GE			1'000 ³⁰			500	³⁰ CHF 5'000 si le contrat de travail a duré au moins 10 ans.
			31				
			<u>5'000</u> ³¹			<u>5'000</u>	
				33			

Canton	Destinées à des personnes nécessiteuses	Destinées à l'instruction ou la formation prof. du bénéficiaire	Destinées à des employés et à des domestiques* (indemnités équitables**)	Dot (minimum exonéré)	Legs, donations usuelles (jusqu'à CHF x)	Toute dévolution inférieure à CHF x (minimum exonéré)	Remarques
			32				<p>³¹ A tout employé de maison.</p> <p>³² L'exonération de base (CHF 5'000) est augmentée de CHF 1'000 par année entière de service personnel, sans plafond.</p> <p>³³ Seul le demi-droit est perçu.</p> <p>Toutes ces exonérations ne sont pas applicables aux transmissions de biens dépendant de successions ouvertes hors du canton ainsi qu'aux donations faites par un donateur domicilié hors du canton.</p>
JU					10'000 ³⁴		³⁴ Les biens que le bénéficiaire a acquis de la même personne durant les 5 années précédant celle du décès ou de la dernière donation sont cumulés. Si le montant cumulé atteint CHF 10'000, l'ensemble est soumis à l'impôt.
					<u>10'000</u> ³⁴		

* Les libéralités versées par l'employeur à ses employés en vertu de rapports de services ne sont pas soumises à l'impôt sur les donations mais à l'impôt sur le revenu.

** Versées pour le travail et les revenus consacrés à la famille (Lidlohn)

6.5 Mobilier de ménage

Remarque:

Uniquement en matière d'impôts sur les successions.

Canton	Exonération totale ou partielle (déduction en CHF)	Remarques
LU, GL, ZG, BS	totale	
UR, NW	totale	La partie du mobilier de ménage qui n'est pas soumise à l'impôt sur la fortune (objets sans caractère de placement de capitaux) est exonérée.

Canton	Exonération totale ou partielle (déduction en CHF)	Remarques
FR	totale	Le mobilier de ménage usuel, les objets personnels d'usage courant et les présents d'usage ne sont pas imposables.
SO	totale	Pour le mobilier de ménage usuel. Le mobilier ancien ainsi que les collections et objets d'art sont estimés et taxés à leur valeur vénale.
BL	totale	La valeur des biens ménagers peut être déduite dans la mesure où ils sont repris par des personnes ayant vécu avec le défunt dans le même ménage.
SH	totale	Est exempté le ménage, c'est à dire les commodités habituelles de l'habitation et biens mobiliers qui ne sont pas assujettis à l'impôt sur la fortune. Les métaux précieux, collections, œuvres d'art et bijoux ne sont pas exemptés.
AR	totale	En cas de reprise par le conjoint survivant ou les descendants (y compris la valeur des ustensiles et outils agricoles).
AI	totale	Pour le mobilier de ménage usuel. Le mobilier ancien ainsi que les collections et objets d'art sont estimés et taxés à leur valeur vénale (impôt sur la fortune).
SG	totale	Pour le mobilier de ménage usuel. Le mobilier ancien ainsi que les collections et objets d'art sont estimés et taxés à leur valeur vénale (impôt sur la fortune).
GR	totale	Exonération du mobilier de ménage. Objets de valeur, collections et objets d'art sont à déclarer (valeur d'assurance).
TG	totale	Est exonérée la partie du mobilier de ménage qui n'est pas soumise à l'impôt sur la fortune (objets sans caractère de placement de capitaux).
VS	totale	Le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant ne sont pas imposables. Les objets de collection sont estimés à la valeur vénale.
NE	totale	Pour le mobilier de ménage usuel.
ZH, TI	--	Pas d'exonération ni de déduction.
BE	--	Pas de déduction. En règle générale, estimation forfaitaire entre 0 et 20 % de la valeur d'assurance. Les meubles anciens, les collections et les objets d'art sont estimés à leur valeur vénale.
AG	--	Lorsque la valeur vénale de la totalité des articles de ménage – si disponible - se situe en-dessous de CHF 20'000, c'est uniquement les pièces d'une valeur vénale de plus de CHF 5'000 qui sont évaluées individuellement. Si la valeur vénale est supposée être supérieure à CHF 20'000, alors c'est la totalité du mobilier de ménage qui est pris en considération pour l'estimation.
VD	--	Pas de déduction, mais le mobilier est imposé en principe à raison de 50 % de la valeur d'assurance.
GE	--	Pas de déduction, mais le mobilier de ménage courant est imposé en principe à raison de 10 % de sa valeur d'assurance si la somme assurée est inférieure ou égale à CHF 100'000. La valeur admise est de 20 % de la somme assurée si celle-ci est supérieure à CHF 100'000. Tandis que le mobilier ancien, les collections et les objets d'art sont estimés et taxés à leur valeur vénale.
JU	--	Pas de déductions, mais le mobilier est imposé en principe à raison de 10 % de sa valeur d'assurance.

7 DÉTERMINATION DE L'IMPÔT

7.1 Imposition dans le temps

Les impôts sur les successions et les donations sont des **impôts uniques**, perçu une seule fois. En matière de succession, il est calculé en principe sur la valeur de la dévolution au moment de la mort du défunt. Cependant, dans les cas de dispositions ayant trait à une substitution vulgaire ou fidéicommissaire ainsi que pour les transferts de biens liés à un événement différé dans le temps, l'acquisition de biens soumise à l'impôt n'a pas lieu au moment de la mort du disposant, mais à un moment ultérieur, qui représentera dans ce cas le jour déterminant pour le calcul.

En matière de donation, l'acquisition de biens a lieu avec l'**accomplissement de la donation**. L'impôt est calculé sur la valeur au moment de la transmission de la fortune.

7.1.1 Impôt sur les successions

Dans tous les cantons, le jour déterminant est fixé au moment de la mort du disposant, respectivement de l'ouverture de la succession ou encore au moment de l'acquisition des biens.

Ce principe présente toutefois quelques exceptions :

- dans les cas de dévolution de fortune liée à un événement différé, c'est le moment où se réalisera la condition qui est déterminant : ZH, BE, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, SH, AR, AI, SG, AG, TG, VD, NE, GE et JU ;
- en cas de substitution fidéicommissaire (*cf. le chiffre 4.1.1*), le moment déterminant est celui de la mort de l'héritier grevé ou celui qui a été déterminé à l'avance : ZH, BE, UR, GL, ZG, FR, SO, BS, SH, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VD, NE et GE ;
- en cas de déclaration d'absence, le moment déterminant est la date à laquelle :
 - l'absence est officiellement prononcé : LU, GL, FR, SG, AG et NE ;
 - la déclaration d'absence est entrée en vigueur : SO et SH ;
 - la déclaration prend effet : GE ;
 - les biens de la personne portée disparue sont transférés : JU.

7.1.2 Impôt sur les donations

Dans tous les cantons, le jour déterminant est fixé au moment de l'exécution de la donation, respectivement au moment de l'acquisition de fortune.

7.2 Estimation des divers éléments de la fortune

En principe, c'est la **valeur vénale** (valeur du marché) qui est déterminante pour le calcul des éléments imposables des deux types d'impôts. Par valeur vénale, il faut entendre la valeur qui peut être attribuée à un bien, au cours des échanges économiques, particulièrement en cas d'achat et de vente dans des circonstances normales (loi de l'offre et de la demande). Elle n'est pas forcément identique à la valeur d'assurance, qui est parfois plus élevée que la valeur vénale et qui correspond en général à la somme que le propriétaire devrait déboursier pour remplacer l'objet assuré s'il venait à disparaître (valeur à neuf).

Pour certains éléments du patrimoine, divers cantons (LU, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, AG, TG et TI) se basent en règle générale sur la valeur vénale. Les autres cantons prévoient toutefois, dans leur loi cantonale relative aux impôts sur les successions et donations, un grand nombre de prescriptions d'estimation particulières.

Des exceptions ou des précisions nécessaires par rapport à la règle générale susmentionnée s'appliquent notamment aux papiers-valeurs, aux immeubles, aux rentes, aux pensions ainsi qu'aux prestations d'assurance.

7.2.1 Titres

Toutes les lois fiscales cantonales font la distinction entre les titres cotés et les titres non cotés (papiers valeurs).

7.2.1.1 Titres cotés

Les titres cotés sont régulièrement traités en bourse. Leur valeur vénale correspond à leur valeur boursière (**valeur de cours**).

La valeur déterminante pour l'imposition de ces titres est en général basée sur leur valeur de cours **au moment de la dévolution**.

7.2.1.2 Titres non cotés

Par titres non cotés, on entend les titres non officiellement traités en bourse. N'ayant pas de cotation officielle, leur valeur déterminante pour l'impôt (valeur vénale) doit par conséquent faire l'objet d'une **estimation**. Lors de l'évaluation de droits de participation (des actions par exemple), il doit entre autres être tenu compte de façon appropriée de la valeur de rendement et de la valeur intrinsèque de l'entreprise.

Tous les cantons possèdent en principe une réglementation similaire, même si la plupart des prescriptions cantonales y relatives sont formulées de façon très diverse et que leur teneur peut – du moins au premier abord – faire penser le contraire.

Raison pour laquelle les cantons appliquent en fait des critères d'évaluation uniformes. Pour ce faire, ils se fondent sur la circulaire n° 28, « [Instructions concernant l'estimation des titres sans cours en vue de l'impôt sur la fortune](#) », éditée par la Conférence suisse des impôts (CSI).

Selon cette circulaire, la valeur vénale (valeur fiscale) s'établit comme suit :

- pour les titres non cotés **régulièrement négociés hors bourse** ou pour lesquels il existe des cours de demande et d'offre sérieux, c'est le cours au 31 décembre de la période fiscale en question qui s'applique. Tous ces cours sont publiés chaque année sur le site de l'Administration fédérale des contributions (AFC) ;
- pour les titres non cotés **qui présentent sporadiquement des cours hors bourse** qui ne sont pas parfaitement vérifiables et pour les titres non cotés dont on ne connaît aucun cours avant ou hors bourse, les règles d'estimation – illustrées par des exemples – que contiennent la circulaire, en tenant toutefois compte, dans le premier cas, des cours notés pendant le dernier mois qui précède le jour déterminant, s'appliquent.¹³

Remarque :

Certains cantons possèdent un abattement en matière de titres non cotés, destinés à atténuer en partie les effets de la double imposition économique. Ainsi la valeur fiscale des actions et droits de participations de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives suisses, qui ne sont ni cotés en bourse ni cotés avant ou hors bourse, est réduite de 50 % dans le canton d'AG. Dans les cantons d'AR et de VD il y a un abattement en cas de succession d'entreprises.

7.2.2 Immeubles

Sont considérés comme «immeubles» dans le présent chapitre les biens-fonds (terrains, bâtiments), les droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, les mines ainsi que les parts de copropriété d'un immeuble ([art. 655 CC](#)).

En matière d'impôts sur les successions et les donations, les méthodes d'estimation des immeubles peuvent présenter des divergences d'un canton à l'autre.

Dans la plupart des cantons, la valeur déterminante des immeubles est identique à celle que le défunt ou le donateur avait inscrite dans sa dernière déclaration d'impôt sur la fortune.

Certains cantons possèdent toutefois des critères d'estimation différents lorsque l'immeuble en question fait partie d'une dévolution.

Les méthodes d'estimation foncière les plus couramment utilisées se réfèrent à la **valeur vénale** à la **valeur de rendement**, ou encore à une **combinaison** des deux. Certains cantons font cependant intervenir encore d'autres critères.

Remarque :

Lorsque l'immeuble a été acquis à titre onéreux, sa valeur vénale correspond en principe à son prix d'achat. Si tout ou partie d'un immeuble a été acquis à titre gratuit, ou si la situation s'est profondément modifiée depuis l'acquisition de l'immeuble, la valeur vénale doit alors faire l'objet d'une estimation.

Le calcul de la valeur vénale peut par exemple s'effectuer au moyen de la comparaison avec le prix moyen des transactions faites, dans la même région et pendant une certaine période, pour des immeubles dans une situation et des conditions semblables ou analogues, ou alors être basé sur une estimation qui tient compte de façon appropriée des valeurs du terrain et de la construction ainsi que de la valeur de rendement.

¹³ Dans le canton de SO, la valeur vénale est tout de même déterminante si le prix d'achat vient à être connu.

Toutes les lois cantonales font en outre la distinction entre les terrains et bâtiments agricoles et ceux non agricoles, les critères d'estimation n'étant en effet pas forcément identiques.

7.2.2.1 Immeubles non agricoles

Dans la plupart des cantons (BE, UR, NW, GL, ZG, FR¹⁴, BS, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VS, NE et JU), les immeubles faisant partie d'un héritage ou d'une donation sont estimés de la même manière que pour l'impôt sur la fortune.

D'autres cantons appliquent cependant des critères de calcul différents lorsqu'il s'agit d'une succession ou d'une donation :

- valeur vénale : ZH, SO, SH et GE ;
 - idem, en déduisant toutefois les impôts estimés sur les gains immobiliers et les droits de mutation qu'il y aurait à payer lors d'une réalisation ultérieure : BL ;
 - idem, mais les bâtiments de valeur historique ou de patrimoine dont la conservation exige des propriétaires des sacrifices seront évalués à la valeur de rendement : GR ;
- octroi d'un allègement, en ce sens que seule une partie du résultat de l'estimation effectuée pour l'impôt sur la fortune est déterminante pour le calcul des droits de succession ou de donation. Cette valeur d'estimation n'est en effet imposée qu'à :
 - 80 % : VD ;
 - 75 % : LU, pour les immeubles qui servent durablement de domicile principal.

7.2.2.2 Immeubles agricoles

Dans la plupart des cantons, les immeubles affectés à l'agriculture ou la sylviculture, y compris les bâtiments indispensables à l'exploitation, sont estimés – tout comme pour l'impôt sur la fortune – à leur **valeur de rendement**.

Diverses méthodes sont utilisées pour calculer la valeur de rendement des immeubles agricoles. Une méthode utilisée est celle dite du « rendement brut », où l'on calcule tout d'abord le rendement brut du terrain en fonction de la nature du sol, son système de culture, ainsi que d'autres critères. Le rendement net subsistant après déduction des frais d'exploitation nécessaires est ensuite capitalisé. Dans d'autres cantons, on procède habituellement à une estimation directe de la valeur de rendement sur la base de coefficients expérimentaux. Parfois, le calcul du rendement fait également appel au montant du fermage, ou encore est basé sur la valeur vénale dont on déduit un certain montant.

Certaines lois cantonales présentent à nouveau des divergences et, s'agissant des droits de succession et de donation, estiment ces immeubles de manière différente que pour l'impôt sur la fortune :

- valeur vénale (prix de vente effectif) pour les immeubles réalisés avant le jour du partage de la succession : AR ;
- valeur de rendement ou au prix de reprise si celui-ci est plus élevé :

¹⁴ La plus-value est toutefois réservée depuis le début de la période fiscale en cours jusqu'au moment où naît le droit de taxer.

- mais uniquement pour les immeubles agricoles auxquels s'applique la [Loi fédérale sur le droit foncier rural du 4 octobre 1991 \(LDFR\)](#), pour autant que le contribuable remplisse les conditions d'autogestion. Tous les autres immeubles agricoles étant estimés à leur valeur vénale : SO ;
- pour autant qu'un héritier reprenne l'immeuble pour l'exploiter lui-même, ou lorsque l'exploitation forme une entité économique et permet par ailleurs une existence agricole suffisante : SH ;
- Moyenne entre la valeur de rendement et la valeur vénale, mais seul le 80 % de cette estimation fiscale sert de base à l'impôt (valeur administrative). En cas de reprise du domaine par un héritier (succession paysanne), l'estimation se fait cependant à la valeur d'attribution si celle-ci est inférieure à la valeur administrative : VD.
- valeur d'estimation officielle (tout comme pour les immeubles non agricoles) : TI.

7.2.3 Usufruits, rentes, pensions ou droits à des prestations périodiques analogues

Lorsque l'acquisition de biens porte sur une rente viagère, une rente, pension ou autre prestation périodique (usufruit, droit d'habitation ou d'usage, etc.), l'impôt est en principe calculé sur la valeur capitalisée de la prestation. Par valeur capitalisée, il faut entendre la somme qu'exigerait un établissement financier pour servir une prestation périodique (par ex. une rente viagère) équivalente à la valeur de la prestation imposable. La valeur capitalisée est souvent calculée en fonction de l'âge, du genre et de l'espérance de vie du bénéficiaire de la prestation.

Certains cantons présentent toutefois quelques divergences :

- la valeur capitalisée de la prestation annuelle doit notamment être établie en fonction d'un taux d'intérêt fixé périodiquement par l'administration : AR et SH ;
- en cas d'usufruit, la constitution de rentes viagères, pensions et autres prestations périodiques est capitalisée en multipliant la rente annuelle par un coefficient fixé en fonction de l'âge du bénéficiaire : GE ;
- le contribuable a la possibilité, contre remise de sûretés, d'acquitter l'impôt annuellement sur la prestation périodique reçue au lieu de le payer en une seule fois sur la valeur capitalisée : BS ;
- la valeur capitalisée d'un usufruit ne peut en aucun cas dépasser les $\frac{3}{4}$ de la valeur vénale des biens qui le composent : ZH ;
- prescriptions particulières : TI ;
- la capitalisation des droits d'usufruit et d'habitation ne peut excéder les $\frac{3}{4}$ de la valeur déterminante pour le genre de bien sur lequel le droit porte. Une ordonnance détermine les taux pour opérer la capitalisation : FR.

7.2.4 Prestations en capital provenant d'assurances sur la vie (pilier 3b)

En matière de prestations en capital versées par des assurances-vie, il convient de faire tout d'abord une distinction entre les assurances dites « au risque pur » et les assurances susceptibles de rachat (par ex. les assurances dites « mixtes »).

7.2.4.1 Assurances-vie au risque pur

Il s'agit d'assurances pour lesquelles la réalisation de l'événement assuré n'est pas certaine et dont le capital n'est exigible que si l'assuré meurt pendant la durée d'assurance.

En matière d'impôt fédéral direct (IFD), les prestations en capital versées ensuite de décès par une assurance-vie au risque pur sont soumises à l'impôt sur le revenu, selon les dispositions générales applicables aux prestations de prévoyance individuelle liée (imposition séparée des autres revenus, avec tarif préférentiel ; [art. 38](#) de la [Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \[LIFD\]](#)).

Dans la plupart des cantons, les prestations en capital versées ensuite de décès par une assurance-vie au risque pur (assurance au décès) sont également soumises à l'impôt sur le revenu chez le bénéficiaire (imposition séparée des autres revenus, avec tarif préférentiel ; [art. 11 al. 3](#) de la [Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \[LHID\]](#)).

En l'absence de clause bénéficiaire (c.-à-d. lorsque le bénéficiaire n'est pas expressément désigné dans la police) la somme assurée tombe dans la masse successorale. Quelques cantons (BL et JU) soumettent alors cette prestation en capital aux droits de successions et de donations, dans la mesure où l'ayant droit qui en bénéficiera n'entre pas dans la catégorie des héritiers exonérés d'impôt (par ex. exonération du conjoint survivant).

7.2.4.2 Assurances-vie susceptibles de rachat

En matière d'assurances-vie susceptibles de rachat il est certain que l'événement assuré se réalisera et que la somme assurée sera versée à l'ayant droit. Le capital assuré sera en effet versé soit à la personne assurée lorsque celle-ci atteint un certain âge fixé par le contrat, soit à un autre ayant droit (bénéficiaire) désigné dans la police lorsque le décès de l'assuré survient avant cette date (tel est par exemple le cas de la plupart des assurances-vie ordinaires, dites « mixtes »).

Tous les cantons soumettent - au moins partiellement - aux droits de succession et de donation les prestations en capital versées en cas de décès de la personne assurée par des assurances-vie susceptibles de rachat. Certains prennent en considération le **montant effectivement versé** au bénéficiaire (somme assurée), d'autres la **valeur de rachat** au moment du décès de la personne assurée ou au moment de la donation, lorsqu'il s'agit d'assurances mixtes ou d'assurances à terme fixe qui ne sont pas échues lors du décès de la personne assurée mais qui continuent à courir jusqu'au terme fixé. D'autres cantons se fondent alternativement sur l'un ou l'autre système selon le type d'assurance.

Les dispositions cantonales à ce sujet sont les suivantes :

- imposition sur la base du capital effectivement versé au bénéficiaire : BE, GR et VS ;
- imposition en général sur la base du capital effectivement versé au bénéficiaire, sauf pour les assurances différées ou non encore échues, qui sont elles estimées à leur valeur de rachat : ZH, LU, UR, NW, GL, ZG, FR¹⁵, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, TG, TI, VD¹⁶, NE, GE et JU ;

¹⁵ Pour les rentes viagères avec restitution d'un capital en cas de décès, l'impôt sur les successions est prélevé sur les 60 % du montant restitué, l'impôt sur les revenus sur les 40 %.

¹⁶ Pour les contrats d'assurance conclus avant le 1^{er} janvier 1988, les prestations imposables sont estimées à la moitié de la somme acquise par le bénéficiaire ou à la valeur de rachat de l'assurance

- imposition sur la base du capital effectivement versé pour les prestations venues à échéance et provenant d'assurances mixtes, après déduction des parties qui sont soumises à l'impôt sur le revenu (différence entre le montant payé et la prime unique). Pour les prestations non encore exigibles, imposition à la valeur de rachat. Cela est valable aussi pour des sommes de restitution de rentes viagères : 60 % impôt sur les successions ; 40 % impôt sur le revenu : BE, NW et AG ;
- imposition sur la base du capital effectivement versé pour les assurances sans clause bénéficiaire. En cas de clause bénéficiaire, uniquement dans la mesure où l'assurance de restitution est soumise à une diminution pour le rétablissement de la part d'héritage obligatoire. Cette diminution est obligatoire : SO.

7.3 Déduction des dettes

Les impôts sur les successions frappent les dévolutions de **fortune nette**, c'est-à-dire après déduction des dettes et autres engagements du défunt vis-à-vis de tiers. Outre la déduction des dettes grevant l'héritage, certains cantons admettent également la déduction des frais causés par le décès du disposant ainsi que les frais inhérents au partage de la succession (dettes de la dévolution). Elles sont admises dans tous les cas à la déduction si elles ne sont pas encore prescrites.

7.3.1 Dettes grevant la succession

Les dettes grevant la succession sont des dettes dont le défunt répondait personnellement à l'ouverture de la succession (passif de la succession). Elles doivent avoir été constituées du vivant du disposant, mais leur échéance n'a pas d'influence sur leur déductibilité, puisqu'elles passent normalement aux héritiers.

Presque tous les cantons admettent la **déduction du passif de la succession**, à savoir les dettes non prescrites dont la succession est grevée. En revanche, dans le canton de VS chaque héritier a le droit de défalquer de la valeur des biens acquis par lui les dettes qui les grèvent.

7.3.2 Dettes grevant la dévolution

Les dettes grevant la dévolution sont les diverses dépenses et **dettes** qui ne sont pas causées par la personne du défunt, mais **par le fait même de son décès**, de la dévolution ou du partage de la succession (frais occasionnés par le décès ou inhérents au partage de la succession).

Sont notamment considérés comme tels les **frais funéraires** usuels (pompes funèbres, faire-parts, avis de décès, honoraires de l'Eglise, etc.). On y englobe également les frais de scellés et d'inventaire, ceux inhérents à l'ouverture de la succession, à l'office du juge de paix, à la liquidation officielle, les dépenses de l'administration de la succession, les honoraires de l'exécuteur testamentaire, de même que les frais découlant de la déclaration d'absence et enfin, les frais engagés par la succession pour faire valoir ses droits (procès, etc.). Les frais de procès sont en principe déductibles sur la part héréditaire revenant à chaque héritier partie au procès, et non pas sur l'ensemble de la succession.

calculée au moment de la mort de la personne assurée, si cette valeur dépasse la moitié de la prestation reçue.

En vertu du droit civil, ces dettes grevant la dévolution ne doivent pas être supportées personnellement par les héritiers, mais par la masse successorale. Elles peuvent donc en principe **être déduites de la succession avant le partage** de celle-ci.

En matière de droits de succession, la défalcation de ces dettes et autres frais est en principe admise dans presque tous les cantons. La majorité des cantons (ZH, BE, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE et JU) le stipulent expressément dans leur loi fiscale. Dans les autres cantons, c'est la pratique qui va dans la même direction et engendre des effets analogues.

Les principales restrictions cantonales sont les suivantes :

- n'admettent pas la déduction de certains frais inhérents au partage de la succession (selon le canton, par exemple, frais de notaire ou de fiduciaire, émoluments du registre foncier, engagements pris par le défunt pour le compte de tiers tels que les gages ou les hypothèques) : ZH, BE, FR et JU ;
- les frais inhérents au partage de la succession ne sont pas pris en compte : BS ;
- les frais mortuaires sont déduits forfaitairement, à concurrence de CHF 10'000 et peuvent être déduits jusqu'à CHF 15'000 au maximum sur présentation de pièces justificatives : FR ;
- les frais de débaras ou de partage de la succession ainsi que les dépenses personnelles des héritiers telles que les robes de deuil et les frais de déplacement pour les funérailles ne sont pas déductibles. Les coûts de la pierre tombale et de l'entretien futur de la tombe sont déductibles à hauteur de CHF 6'000 dans chacun des deux cas: SO ;
- n'admet que la déduction des frais funéraires usuels ainsi que ceux découlant de l'entretien de la tombe : GR ;
- forfait spécial : AG ;
- n'admet que la déduction des frais funéraires usuels, des dépenses de l'administration de la succession ordonnée par le juge, des dépenses de l'exécuteur testamentaire ainsi que des frais de publication du testament : TI ;
- forfait de CHF 7'500 pour les frais funéraires et autres frais consécutifs au décès : NE ;
- montant maximum admis de CHF 8'000, sur présentation de justificatifs pour les frais funéraires et les autres frais consécutifs au décès : GE.

7.3.3 Entretien des proches

Une majorité de cantons (ZH, BE, LU, NW, GL, FR, SO, BS, AR, AI, SG, GR, AG, TG et VD) prévoit en outre expressément la possibilité de déduire de l'actif de la succession l'entretien durant un mois des personnes qui faisaient ménage commun avec le défunt ([art. 474](#) et [606 CC](#)).

Dans le canton de SH cet entretien est accordé comme dettes grevant la dévolution.

8 PROCÉDURE DE TAXATION

En cas de décès d'une personne assujettie l'administration fiscale est tenue de dresser, dans un certain délai et si les circonstances permettent de présumer que le défunt possédait une fortune imposable, un inventaire de la succession ([art. 54 LHID](#)). Cet inventaire englobe aussi la fortune appartenant aux personnes que le défunt représentait dans leurs obligations fiscales (épouse et enfants sous autorité parentale).

Cet inventaire a, entre autres, pour objet de fournir aux autorités fiscales l'occasion de constater s'il y a des indices d'une soustraction d'impôt. En effet, bien que l'autorité chargée de dresser l'inventaire n'ait pas à entreprendre de recherches spéciales sur le revenu du défunt, les constatations faites au sujet de la fortune du défunt permettent aussi de tirer des conclusions concernant le revenu des années antérieures (par ex. rendements de titres et de créances, recettes locatives, revenus provenant de rentes, etc.).

A cet effet, les autorités fiscales peuvent demander le concours des autorités ou des officiers publics du canton ou des communes compétents pour l'application des scellés et l'établissement de l'inventaire.

Si les circonstances permettent en revanche de présumer que le défunt ne possédait pas de fortune, l'administration peut en principe renoncer à établir un tel inventaire.

8.1 Taxation en matière d'impôts sur les successions

En matière d'impôts sur les successions, la taxation a généralement lieu sur la base d'un **inventaire successoral** qui doit être établi lors du décès. Cet inventaire est en général établi par un office cantonal, parfois en collaboration avec la commune de domicile du défunt, quelquefois uniquement par cette dernière.

Quelques cantons ne prévoient cependant aucun inventaire officiel. La taxation est alors basée sur un inventaire privé établi par les héritiers eux-mêmes ou encore sur d'autres indications (déclaration d'impôt spontanée ou inventaire prévu par la législation sur l'IFD).

Les diverses dispositions cantonales à ce sujet sont les suivantes :

- taxation sur la base d'un inventaire établi par des organes cantonaux : GL, BS, SO, AI et TG.
En outre FR : un inventaire n'est établi que si la personne défunte avait une fortune nette, avant les déductions sociales, supérieure à CHF15'000. L'inventaire n'est pas établi pour les successions exclusivement en ligne directe et/ou entre conjoints ou partenaires enregistrés. Pour ces cas, la dernière taxation fiscale de la personne défunte tient lieu d'inventaire fiscal au décès ;
- taxation sur la base d'un inventaire dressé par l'autorité cantonale en collaboration avec la commune de domicile du défunt : BL et SG ;
- taxation sur la base d'un inventaire établi par un office de la commune de domicile du défunt : LU, UR, NW, AR, SH et AG ;
- taxation sur la base d'un inventaire dressé par les héritiers : ZH, TI (pratique) ;
en outre AI et SG, pour autant qu'aucun inventaire officiel n'ait été établi ;

- taxation sur la base d'une déclaration d'impôt que les héritiers et légataires sont tenus de remettre dans un certain délai : ZG (90 jours) et GE (90 jours, cela indépendamment du fait de l'existence d'un inventaire fiscal) ;
 - idem, mais uniquement pour les contribuables non tenus de procéder à un inventaire officiel : BE (4 mois) et JU (30 jours avec prolongation possible) ;
 - idem, mais le fisc peut cependant ordonner qu'il soit procédé à un inventaire officiel : VS (30 jours) ;
en outre GR, il existe un délai (de 90 jours) pour la remise de la déclaration par les héritiers, mais où aucun délai n'est fixé en cas d'inventaire officiel ;
 - idem, et en plus, un inventaire est établi dans tous les cas par l'administration fiscale cantonale : NE (dans les deux mois) ;
- taxation sur la base d'une déclaration, accompagnée parfois d'un inventaire officiel (acte notarié) : VD ;
 - idem, lorsque la fortune brute du défunt excède CHF 100'000 ou en cas de difficultés dans l'établissement de l'état des biens : BE ;
 - lorsque la fortune brute du défunt excède CHF 35'000 : JU.

8.2 Taxation en matière d'impôts sur les donations

Alors que les impôts sur les successions sont en général calculés sur la base d'un inventaire officiel de la succession, l'imposition des donations se fonde sur une **déclaration d'impôt ad hoc**. La plupart du temps, celle-ci est exigée du donataire (bénéficiaire) qui doit la remettre dans un certain délai à l'office compétent. Parfois, le devoir de déclaration incombe également au donateur.

Les diverses dispositions cantonales à ce sujet sont les suivantes :

- taxation sur la base d'une déclaration établie par le donataire : ZH, NW (dans un délai de 60 jours), FR (dans les 30 jours)¹⁷, SO (dans un délai de 30 jours ou au plus tard avec la déclaration d'impôt ordinaire suivante), AR, SG, GR, TG et VS ;
 - idem, mais obligation de déclaration 90 jours après la fin de l'année civile : BE ;
 - idem, mais si le bénéficiaire réside hors du canton, l'obligation de déclaration incombe au donateur : ZG, FR (dans un délai de 30 jours), AI et TI ;
- le donateur et le donataire doivent annoncer la dévolution au plus tard lors de la remise de la prochaine déclaration d'impôt : UR et JU ;
idem, mais si le donataire n'est pas assujéti dans le canton, il doit annoncer la dévolution dans les 3 mois : AG ;
- taxation sur la base d'une déclaration faite par les deux parties (donateur et donataire), le donataire devant déposer sa déclaration dans un certain délai : BL ;
- le donateur, le bénéficiaire et le registre foncier doivent annoncer le transfert de fortune dans un délai de 30 jours. L'obligation de déclarer est remplie par la remise de la déclaration d'impôt ou de la communication de changement : SH ;

¹⁷ Le notaire doit également informer les bénéficiaires, et le cas échéant l'auteur de la libéralité ou son représentant – respectivement son organe légal – de leur obligation de faire la déclaration dans les délais.

- pour les donations qui ne font pas l'objet d'un acte authentique (nécessaire par ex. pour les transferts d'immeubles ou parts d'immeubles, de servitudes et autres droits réels restreints), taxation sur la base d'une déclaration établie par les parties (en pratique le donateur) : VD (au plus tard lors du dépôt de la prochaine déclaration ordinaire d'impôt) et NE (dans les 30 jours) ;
- taxation sur la base d'une déclaration faite par le donateur ou par le donataire, l'obligation de déclarer leur incombant solidairement. La prise en charge volontaire de l'impôt par le donateur à la place du donataire donne également lieu à une imposition subséquente : GE.
En outre BS, où pour toutes les libéralités entre vifs, hormis celles concernant les époux vivant en ménage commun, les parties ont l'obligation d'en avertir le fisc dans les 30 jours, mais au plus tard en même temps que la taxation ordinaire (revenu et fortune) se référant à l'année de la donation.

9 BARÈMES

Dans la mesure où les cantons prélèvent des droits sur les donations, ils appliquent en principe les mêmes barèmes que pour les droits de successions. Toutefois, le canton de LU ne connaît pas d'impôt sur les donations.

En matière d'impôts sur les successions et les donations, les barèmes sont aménagés de manière très diverse d'un canton à l'autre, tout en étant tous plus ou moins progressifs.

Quelques cantons possédant également un impôt communal sur les successions et les donations, il y a également lieu de distinguer les tarifs des impôts cantonaux de ceux des impôts communaux.

9.1 Impôts cantonaux

9.1.1 Impôts sur les parts héréditaires et impôts sur les donations

Dans la plupart des cantons, les tarifs se basent d'une part sur le **degré de parenté** et d'autre part sur le **montant de la prestation imposable**, la **combinaison** de ces deux éléments donnant un **barème progressif**.

Dans quelques cantons, le tarif se fonde uniquement sur le degré de parenté, alors que dans d'autres, le montant déterminé sera majoré d'un supplément progressif dépendant de la valeur absolue de la dévolution.

Les diverses dispositions cantonales à ce sujet sont exposées ci-dessous :

- impôt proportionnel échelonné en fonction du degré de parenté, le montant de la dévolution étant sans importance : UR, NW, FR, BL, AR, AI, SG, VS NE et JU ;
- impôt progressif, avec des barèmes échelonnés en fonction du montant de la dévolution d'une part et du degré de parenté d'autre part : ZG, SO, AG et VD ;
en outre GE, où vient s'ajouter au barème une surtaxe exprimée en « centimes additionnels » que fixe chaque année le Grand Conseil, les descendants et ascendants en ligne directe ainsi que le conjoint survivant étant toutefois exonérés de cette surtaxe; de plus, les libéralités antérieures peuvent influencer la progressivité des taux ;
- impôt proportionnel échelonné en fonction du degré de parenté, auquel s'ajoute un supplément progressif selon le montant de la dévolution : LU, BS et TG¹⁸ ;
en outre GL, où la charge fiscale totale (sans impôt cantonal pour les constructions) est toutefois limitée à 25 % de la dévolution ;
- impôt progressif en fonction du montant de la dévolution, le montant ainsi déterminé étant ensuite multiplié par un coefficient dépendant du degré de parenté : ZH, BE et SH ;
- impôt progressifs en fonction du montant de la dévolution, l'impôt ainsi déterminé étant ensuite multiplié par un coefficient dépendant du degré de parenté (avec des maximums d'imposition pour chaque degré) : TI ;

¹⁸ Le taux d'impôt est réduit de moitié pour les contribuables qui assument la continuité d'une entreprise en reprenant au moins 40 % des participations acquises par donation, avancement d'hoirie ou part héréditaire. La réduction tombe *a posteriori* si les valeurs en question sont revendues dans les 10 ans à compter de la reprise.

- impôt proportionnel de 10 % (uniquement pour les donations) : GR.

9.1.2 Impôt sur la masse successorale

Dans le canton de SO, le barème est progressif en fonction du montant de l'actif net (imposable) de la succession. Le canton des GR applique un impôt proportionnel de 10 % sur la masse successorale (jusqu'à fin 2020).

9.2 Impôts communaux

Seuls les cantons de FR, GR et VD possèdent un impôt communal sur les successions et les donations. Les communes du canton de LU peuvent, quant à elles, prélever un impôt frappant uniquement les successions destinées aux descendants du défunt ainsi que les donations intervenant dans les derniers cinq ans avant la mort du donateur, lesquelles sont assimilées aux successions.

L'impôt est toutefois perçu selon des bases assez différentes d'un canton à l'autre :

- tarif proportionnel échelonné en fonction du degré de parenté : GR :
 - racine parentale : max. 5 %
 - partenaire concubin : max. 5 %
 - autres bénéficiaires : max. 25 % ;
- impôt proportionnel de 1 % au maximum, montant auquel vient s'ajouter un supplément progressif dépendant du montant de la dévolution, identique à celui du canton : LU ;
- pas de tarif propre, mais les communes peuvent percevoir des centimes additionnels à l'impôt de l'Etat, jusqu'à concurrence du montant de l'impôt cantonal : FR (max. 70 %) et VD (max. 100 %).

10 DATION EN PAIEMENT

Les cantons de FR, VD, VS, GE et JU connaissent ce qu'il est convenu d'appeler la « dation en paiement », soit le fait que les droits de succession et de donation peuvent être acquittés au moyen de biens culturels.

Moyennant accord de l'assujetti et de l'Etat, les impôts sur les successions et les donations peuvent en effet être acquittés en totalité ou en partie au moyen de la cession de biens culturels. Sont réputés biens culturels des biens meubles présentant une haute valeur artistique, historique ou scientifique tels que les œuvres d'art, les livres, les objets de collection ou encore des documents.

Le paiement de l'impôt au moyen d'immeubles est exclu.

Il n'est pas nécessaire que le bien, dont la mise en paiement est proposée, dépende de la succession ou de la donation soumise aux droits.

La décision finale d'accepter ou non un tel mode de paiement relève de la compétence du chef du département cantonal des finances ou du Conseil d'Etat.

10.1 A la demande de l'assujetti

L'assujetti qui souhaite acquitter tout ou partie de son impôt au moyen de biens culturels doit en faire la demande au plus tôt lors du dépôt de la déclaration de succession ou de donation, et au plus tard dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision de taxation.

Sa demande devra indiquer la nature exacte de chacun des biens culturels qu'il se propose de céder à l'Etat en paiement de l'impôt et leur valeur de cession (valeur vénale ou valeur inférieure).

10.2 A la demande de l'Etat

Avec l'accord du chef du Département cantonal des finances ou du Département des affaires culturelles, l'administration fiscale peut proposer d'office à l'assujetti de payer l'impôt au moyen de biens culturels acquis notamment dans une succession ou par voie de donation.

Elle lui fixe un délai pour prendre position et, le cas échéant, indiquer la nature et la valeur de chacun des biens culturels qu'il entend céder à l'Etat. Sans réponse de l'assujetti à l'échéance du délai, la proposition du Service cantonal des contributions est réputée caduque.

11 DÉLAIS DE PRESCRIPTION

11.1 Prescription du droit pour l'Etat d'engager une procédure

11.1.1 Prescription du droit de taxer

Dans la plupart des cantons, le **droit d'engager une procédure de taxation** en matière d'impôts sur les successions et donations s'éteint normalement par cinq ans. Certains cantons possèdent toutefois des délais de prescription différents.

Ces délais ne concernent que les cas où la taxation a été omise sans qu'il y ait faute du contribuable. Dans le cas contraire, l'ouverture d'une procédure pour soustraction d'impôt ou fraude fiscale demeure naturellement réservée, car elle peut aussi être introduite lorsqu'un contribuable a, par exemple, soustrait à l'Etat un montant d'impôt en ne remettant pas la déclaration et en échappant ainsi à la taxation.

Ces délais peuvent être interrompus et suspendus dans les cantons de BE, LU, UR, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, AR, AI, SH, SG, GR, AG, TG, TI, VS, NE et JU.

Les différentes modalités cantonales peuvent être résumées comme suit :

- cinq ans dès l'écoulement de l'année au cours de laquelle a eu lieu l'ouverture de la succession ou l'exécution de la donation ;
 - avec une prescription absolue de 15 ans au maximum (en cas d'interruption ou de suspension) : BE, LU, UR, NW, GL, BS, BL, AR, AI, SG, GR, AG et NE ;
 - avec une prescription absolue de dix ans au maximum à compter de la naissance de la créance fiscale (en cas d'interruption ou de suspension) : SH et VS ;
- cinq ans dans la plupart des cas ; dix ans pour les successions non déclarées ; en outre, délais de deux ans et de deux ans et trois mois dans certains cas : GE ;
- cinq ans dès l'ouverture de la succession ou l'exécution de la donation ; dix ans en cas de violation des obligations de procédure de la part du contribuable ; avec une prescription absolue de 15 ans (en cas d'interruption ou de suspension) : JU ;
- cinq ans dès l'ouverture de la succession ou de l'exécution de la libéralité avec un délai absolu de dix ans sous réserve d'un délai plus long du droit de sanctionner : FR ;
- dix ans :
 - à compter de la dévolution de fortune ; en outre, la prescription ne commence pas à courir ou est suspendue en cas de procès dont les résultats pourraient avoir une influence importante sur la taxation : ZH et TG ; ainsi que ZG, à compter de la naissance de la créance fiscale ;
 - à compter de la naissance de la créance fiscale ; mais en cas d'assujettissement limité, le délai est ramené à cinq ans à partir du moment où le fisc a eu connaissance de la dévolution de fortune. La prescription absolue intervient après 15 ans à compter de la fin de la période fiscale : SO ;
 - après la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu l'ouverture de la succession ou l'exécution de la donation. : VD ;
idem, mais avec une prescription absolue de 15 ans au maximum (en cas d'interruption ou de suspension) : TI ;

- à compter de la date d'ouverture de la succession ou de la date de la donation, et avec une prescription absolue de 15 ans au maximum (en cas d'interruption ou de suspension) : NE.

Remarque :

A titre de comparaison, la LHID prévoit que le droit de taxer se prescrit par cinq ans. En cas de suspension ou d'interruption de la prescription, celle-ci est acquise dans tous les cas après 15 ans ([art. 47 al. 1 LHID](#)).

11.1.2 Prescription en cas de soustraction

La poursuite de la tentative de soustraction se prescrit par six ans, à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise ([art. 58 al. 1 LHID](#)).

La poursuite de la soustraction d'impôt consommée se prescrit par dix ans ([art. 58 al. 2 LHID](#)):

- à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle le contribuable n'a pas été taxé ou l'a été de manière incomplète, ou pour laquelle la retenue de l'impôt à la source n'a pas été faite conformément à la loi ;
- à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle une restitution illégale ou une remise injustifiée d'impôt a été obtenue ou des biens successoraux dissimulés ou distraits dans la procédure d'inventaire.

Dans la plupart des cantons, ce sont ces mêmes délais qui sont appliqués. Quelques cantons prévoient des délais de prescriptions différents, variant entre deux et 15 ans, alors que certains prévoient des délais différents pour les autres types d'infractions.¹⁹

11.2 Prescription de la créance fiscale

Hormis le délai d'extinction du droit de réclamer l'impôt, il convient de distinguer le délai de prescription de la créance fiscale qui se réfère au droit pour l'autorité fiscale de percevoir un impôt dont la taxation est entrée en force. Ce dernier délai concerne donc uniquement les créances résultant de l'assujettissement (les dettes fiscales).

Dans tous les cantons, ce délai de prescription de la créance fiscale est de cinq ans. Il peut être interrompu par tout acte tendant au remboursement et est suspendu tant que le contribuable ne peut être poursuivi en Suisse faute d'y posséder un domicile.

Ces délais, qui concernent aussi bien la créance fiscale ordinaire que les rappels d'impôts et les amendes, sont les suivants :

- cinq ans à partir de l'échéance de la créance (c.-à-d. une fois que la taxation est entrée en force), mais au maximum dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est devenue exécutoire : ZH, LU, UR, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, SH, GR, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VS, NE et JU ;
- cinq ans à compter de l'échéance de la créance : BE, FR et VD ;

¹⁹ Pour les détails voir les articles « Dispositions pénales en matière d'impôts directs » (chiffre 2.4) et « Rappel d'impôt » (chiffre 5) dans le recueil [Informations fiscales](#), registre E.

- cinq ans dès l'envoi du bordereau pour les droits de succession, respectivement dès l'exigibilité des créances pour les droits de donation : GE.

Remarque :

La LHID précise que les créances fiscales se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation. En cas de suspension ou d'interruption de la prescription, celle-ci est acquise dans tous les cas dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force ([art. 47 al. 2 LHID](#)).

12 CHARGE FISCALE

Comme on l'a vu au *chiffre 9*, la charge fiscale peut varier d'un canton à l'autre, voire même d'une commune à l'autre au sein du même canton.

Pour le calcul de la charge fiscale, nous renvoyons au [simulateur fiscal](#) de l'AFC. Grâce à son fonctionnement intuitif, ce simulateur fiscal en ligne permet de calculer la charge fiscale qui pèse sur le revenu, la fortune, les successions et les prestations en capital provenant de la prévoyance, et ce pour toutes les communes et pour les années 2017 à 2019. Ce nouvel outil permet en outre de comparer les charges fiscales entre les communes et de prévoir les conséquences fiscales des changements personnels prévus (mariage, augmentation du salaire, etc.).

Le module Statistiques de la charge fiscale permet d'utiliser différents modèles de calcul interactifs. Les résultats peuvent être présentés sous forme d'un tableau mettant en regard plusieurs années fiscales ou sous forme de cartes thématiques pour l'ensemble de la Suisse. Quant au module « Données de base », il comprend des données fiscales historiques (déductions, barèmes et taux d'imposition) qui peuvent être téléchargées à des fins d'étude, par exemple.

* * * * *