



L'impôt sur les successions dans les relations entre la Suisse et le Royaume-Uni

Inheritance tax in relations between Switzerland and the UK

Introduction

L'imposition des successions est potentiellement source de problèmes au niveau international lorsque plusieurs Etats se réclament compétents pour taxer l'héritage. Les problèmes principaux se posent en terme de critères de rattachement à l'impôt successoral, qui engendrent des conflits de souveraineté fiscale. En effet, certains Etats lient l'impôt à la personne de l'héritier et l'imposent en vertu de son domicile et/ou de sa nationalité, alors que d'autres utilisent les mêmes critères quant à la personne du défunt, et que d'autres encore rattachent l'impôt tant au défunt qu'à l'héritier. Si, à première vue, les critères de rattachement utilisés par la Suisse et le Royaume-Uni paraissent semblables, ils ont, comme nous le verrons, des portées très différentes qui sont sources de potentiels frottements.

Introduction

Inheritance tax can be the source of problems at an international level when several states claim competence for taxing inheritance. The main issues arise in relation to the criteria applied by different tax jurisdictions to levy inheritance tax, which result in disputes over fiscal sovereignty. Some states link inheritance tax to the heir, based on their domicile and/or their nationality, some use the same criteria in relation to the deceased, while other states link inheritance tax both to the deceased and the heir. Although at first glance the criteria used by Switzerland and the United Kingdom may seem similar, they have, as we shall see, a largely different scope which may in some cases lead to double taxation.

In this article we look at inheritance tax in Switzerland and in the UK highlighting different principles that can result in double taxation. We will then explore the application of the agreement signed on 17 December 1993 between the Swiss Confederation and the United Kingdom and Northern Ireland on the avoidance of double taxation with respect to inheritance tax (DTA-UK).

Inheritance tax in Switzerland

In Switzerland, inheritance tax is a purely cantonal matter and every canton has great freedom with regard to its implementation, which means there are as many systems as there are cantons. Generally, cantons do not levy inheritance tax in relation to the heir, who is nevertheless, the taxpayer for inheritance tax purposes. The criteria used to levy inheritance tax are in fact linked to the deceased. Some cantons, such as Geneva, refer to the domicile of the deceased while others, such as canton Vaud, to the place where the succession is opened. Swiss cantons also levy a tax at the place where real estate belonging to the deceased is located. Under Swiss tax law, the domicile is the place where the deceased had a physical presence with the intention of permanently settling there. Such intention must be recognisable by third parties and the authorities will not simply rely on a taxpayer's declarations. If several places meet these two criteria, the domicile will be the place with which the deceased had the closest links, meaning the place where the centre of their interests is located. The place where the succession is opened is in principle the same place as the domicile, as civil law stipulates that the succession is opened at the deceased's last place of domicile for all assets (art. 538 para. 1 CC). Canton Vaud nevertheless has a very broad interpretation of this concept as it accepts that the succession of a deceased person not domiciled in the canton, but originally from a municipality in canton Vaud, whose succession is opened there in accordance with art. 87 para. 1 or 2 of the Federal Act on International Private Law (IPLA), can be taxed in canton Vaud. This article provides for the competence of the Swiss civil authorities at the deceased's place of origin to settle their succession if it is not being settled in their state of domicile or if the deceased has elected by will for their succession to be governed by Swiss law. In the first scenario, the opening of the succession will only take place in the canton of origin if the parties provide evidence that the law

Dans le cadre de cet article, nous aborderons l'imposition des successions en Suisse et en Angleterre en mettant en exergue les principales différences pouvant mener à des doubles impositions. Puis, nous exposerons l'application de la Convention conclue le 17 décembre 1993 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions (CDI-UK).

L'imposition des successions en Suisse

En Suisse, les impôts sur les successions sont purement cantonaux, et chaque canton a une grande liberté s'agissant de leur implémentation, de sorte qu'il y a pratiquement autant de système que de cantons. De manière générale, les cantons ne prévoient pas de rattachement en lien avec l'héritier, qui est pourtant le contribuable. Les critères de rattachement ont en réalité tous un lien avec le défunt, certains cantons, à l'instar de Genève, faisant référence au domicile du défunt, et d'autres au lieu d'ouverture de la succession, comme le canton de Vaud. Les cantons suisses prélèvent également un impôt au lieu de situations d'immeubles qui appartenaient au défunt. Au sens du droit fiscal suisse, le domicile est le lieu où le défunt avait une présence physique, avec l'intention de s'y établir durablement, étant précisé que c'est l'intention reconnaissable par des tiers qui prévaut et non simplement les déclarations de la personne concernée. En cas de pluralité de lieux remplissant ces deux critères, le domicile sera le lieu avec lequel le défunt avait les liens les plus étroits, soit le lieu où se situe le centre de ses intérêts. Le lieu d'ouverture de la succession est en principe le même endroit que le domicile, dans la mesure où le droit civil dispose que la succession s'ouvre au dernier domicile du défunt pour l'ensemble des biens (art. 538 al. 1 CC). Néanmoins, le canton de Vaud fait une interprétation très large de cette notion, puisqu'il admet que la succession d'un défunt non domicilié dans le canton, mais originaire d'une commune vaudoise, dont la succession s'y ouvre en vertu de l'art. 87 al. 1 ou 2 de la Loi fédérale sur le droit international privé (LDIP), est imposable dans le canton de Vaud. Cet article prévoit une compétence des autorités civiles suisses du lieu d'origine du défunt pour régler la succession de celui-ci si l'État de son domicile ne s'en occupe pas ou si le défunt a soumis sa succession au droit suisse par testament. Dans le premier cas, l'ouverture de la succession n'aura lieu dans le canton d'origine que si les parties

apportent la preuve soit que le droit du pays de domicile ne permet pas à ses autorités de s'occuper de successions de résidents étrangers ou que, dans les faits, lesdites autorités ne s'en occupent pas. Dans le second cas en revanche, la compétence des autorités civiles pour ouvrir et s'occuper de la succession est donnée d'office, ce qui présente un risque non négligeable que deux États s'estiment compétents pour régler la succession. Dans ces deux cas, malgré l'absence de domicile dans le canton de Vaud, ce dernier s'estimera compétent pour taxer l'ensemble de la succession exception faite des biens immobiliers situés hors du canton.

Les taux d'imposition sont en principe déterminés en fonction des liens de sang ou d'alliance qui lient le défunt et l'héritier, ainsi que du montant reçu. Le conjoint survivant est exonéré dans tous les cantons, sous réserve du canton de Genève si le défunt était imposé d'après la dépense dans les trois dernières années avant son décès. Les descendants en ligne directe sont exonérés dans la majorité des cantons mais le canton de Vaud les soumet à un impôt au taux maximum de 7%. Les tiers subissent en revanche une imposition bien plus lourde, pouvant aller jusqu'à 50% dans le canton de Vaud et 54,6% dans le canton de Genève.

L'imposition des successions au Royaume-Uni

L'impôt sur les successions au Royaume-Uni est particulièrement complexe et sa présentation détaillée dépasserait le cadre de cet article. Nous en dresserons néanmoins les principales caractéristiques qui permettront une comparaison avec le système suisse et mettront en exergue les points en vertu desquels des risques de frottements fiscaux existent. Au Royaume-Uni, l'impôt sur les successions vise en réalité - contrairement à ce que son nom indique - bien plus que les transferts de patrimoine à cause de mort. Il a pour objet tout transfert de valeur qui cause une diminution de l'*Estate* du transférant, sous réserve d'exonération par la loi. L'*Estate* d'une personne est composé de tous ses biens, droits et dettes. L'impôt est perçu principalement dans trois situations. Il est dû en premier lieu lorsqu'une personne décède. Deuxièmement, lorsqu'une personne décédée avait effectué certaines libéralités entre vifs dans les sept ans qui ont précédé son décès. De telles libéralités sont appelées «*potentially exempt transfer*» ou «*PET*», dans la mesure où en cas de survie du donateur au-delà du délai précité, la libéralité

of the country of domicile does not permit its authorities to settle the successions of foreign residents or that, in this specific case, the authorities are in fact not dealing with the succession. However, in the second scenario, the competence of the Swiss civil authorities to open and settle the succession is automatic, which presents a significant risk that the two states deem themselves competent to settle the succession. In these two cases, despite the absence of domicile in the canton, canton Vaud levies tax on the whole succession, with the exception of real estate located outside of the canton.

The tax rates are generally determined based on the degree of relationship between the deceased and the heir as well as the amount received. The surviving spouse is exempted in all cantons, with the exception of canton Geneva if the deceased was taxed based on expenditure in the last three years before his death. Direct descendants are exempted in most cantons but canton Vaud taxes them at a maximum rate of 7%. In contrast, third parties are subject to a much heavier tax which can rise to 50% in canton Vaud and 54.6% in canton Geneva.

Inheritance tax in the United Kingdom

Inheritance tax in the UK is extremely complex and explaining it in detail goes beyond the scope of this article. We will nevertheless look at the main principles, which allow comparison with the Swiss system and highlight the points which present a risk of tax jurisdiction dispute. In the UK, inheritance tax actually covers - in contrast to what its name suggests - much more than the transfer of wealth upon death. It covers all transfers resulting in a reduction of the value of the estate of the transferring party, unless the law provides for an exception. A person's estate includes of all their assets, rights and debts. The tax is generally levied in three situations. Firstly, it is due upon a person's death. Secondly, where the deceased transferred certain gifts *inter vivos* in the seven years preceding their death. These gifts are known as potentially exempt transfers (PET), because had the donor lived beyond the aforementioned period, the gift would have been exempt of tax. If, however, the death occurs within this seven-year period, this is known as a failed PET, which is taxable regressively based on the time that has elapsed between the gift and the death. Finally, tax is also levied in the event of a lifetime chargeable transfer (LCT) which is a transfer made by a person while alive to certain types of trusts or to a company. These transfers are taxed immediately when they are carried out. Additional tax may be due



in the event of death in the seven years following an LCT. Trusts subject to the LCT are also liable for a periodic charge every ten years and an exit charge if the trust ends or ceases to be subject to certain specific rules.

With regard to inheritance tax, the Inheritance Tax Act 1984 stipulates two criteria used to levy tax: the domicile of the deceased or, if there is no domicile in the UK, the place where the assets are located. In the first case, the tax will be levied on the deceased's global estate, including property located outside of the UK, whereas, in the second case, tax will only be levied on moveable and immoveable assets located in the UK.

In Swiss tax law, the concepts of domicile and residence are so similar that these two terms are often used interchangeably to refer to the same situation. Under UK law, these two terms have completely different meanings and tax consequences.

Residency in the UK is determined based on tests, which take account of the time spent in the UK and certain relationships with the UK. Anyone who has spent over 183 days during a fiscal year will automatically be considered a tax resident. In the event of a shorter period of presence, three tests - called the "overseas test", the "automatic UK test" and the "sufficient ties test" - are used to establish whether a person is deemed resident in the UK. In particular, these tests

est franche d'impôt. Si en revanche, le décès intervient dans la période de sept ans, on parle de «*failed PET*», qui est imposable de manière dégressive en fonction du temps qui a passé entre la donation et le décès. Enfin, l'impôt est également perçu en cas d'un «*lifetime chargeable transfer*» ou «*LCT*», soit un transfert fait de son vivant par un individu dans certains types de trusts ou à une société. De tels transferts sont imposés au moment où ils sont effectués. Un surplus d'impôt est potentiellement dû en cas de décès dans les sept ans qui suivent un *LCT*. Les trusts soumis au *LCT* sont également soumis à un *periodic charge* tous les dix ans ainsi qu'à un *exit charge* au cas où le trust prend fin ou cesse d'être soumis à ce régime.

En matière d'impôt sur les successions, l'*Inheritance Tax Act 1984* prévoit deux critères de rattachement: le domicile du défunt ou, à défaut de domicile au Royaume-Uni, le lieu de situation des biens. Dans le premier cas, l'impôt sera prélevé sur le patrimoine mondial du défunt y compris les immeubles sis hors du Royaume-Uni, alors que, dans le second cas, la perception sera limitée aux biens mobiliers et immobiliers situés au Royaume-Uni.

En droit fiscal suisse, les notions de domicile et de résidence sont à ce point semblables que ces deux termes sont souvent utilisés alternativement pour un même état de fait. En droit anglais, ces deux termes ont des significations - et des conséquences fiscales - totalement distinctes.

La résidence au Royaume-Uni se détermine sur la base de tests qui tiennent compte du temps passé dans le Royaume ainsi que de certains liens avec celui-ci. Celui qui a passé plus de 183 jours au cours d'une période fiscale sera automatiquement considéré comme résident fiscal. En cas de présence moins longue, trois tests - nommés *automatic overseas test*, *automatic UK test*, et *sufficient ties test* - permettent de déterminer si une personne est considérée comme résidente au Royaume-Uni. Ces tests prennent en compte notamment le nombre de jours de présence physique, l'exercice d'un emploi à plein temps, le fait de disposer d'une demeure en un lieu et, si ces critères ne suffisent pas, certains liens personnels. Il est possible pour une personne d'avoir plusieurs résidences en vertu du droit anglais. La résidence est dès lors basée sur des critères objectifs, reconnaissables de l'extérieur, ce qui n'est pas forcément le cas pour le domicile, comme nous le verrons ci-dessous. Un résident en Angleterre est en principe imposé sur ses revenus mondiaux. Il existe toutefois un statut particulier, appelé «*Res Non Dom*», pour «résident non domicilié», en vertu duquel le résident n'est imposé que sur les revenus qu'il rapatrie au Royaume-Uni («*remittance basis*»). En terme d'impôt sur les successions, un *Res Non Dom*, en tant que personne non domiciliée au Royaume-Uni, ne sera imposé que sur les biens mobiliers et immobiliers qui s'y trouvent.

La notion de domicile est fort différente de celle que l'on applique en Suisse. Il en existe trois types: le *domicile of origin*, le *domicile of choice* et le *domicile of dependence*. Sous certaines conditions, une présomption de domicile peut également exister, appelé *deemed domicile*. Tout individu acquiert à sa naissance un *domicile of origin*, qui est en principe le domicile de son père au moment de la naissance de l'enfant. Une personne ne perd jamais son *domicile of origin*, mais celui-ci peut être temporairement suspendu par un *domicile of choice* ou un *domicile of dependence*. Cette suspension est qualifiée de temporaire, car si le *domicile of choice* ou le *domicile of dependence* échoit, le *domicile of origin* ressuscite.

Cela découle du fait qu'un individu doit toujours avoir un domicile, étant précisé qu'il ne peut en avoir qu'un à la fois. Afin de se constituer un *domicile of choice*, il faut d'une part être physiquement présent dans un autre Etat que son *domicile of origin* et en plus avoir une intention ferme d'y résider de manière permanente ou pour une durée indéterminée. Le *domicile of choice* ne sera en principe reconnu que s'il est

établi que c'est le lieu où la personne souhaite établir son foyer d'habitation permanent, soit l'endroit où elle souhaite se retirer à la fin de sa vie. Le *domicile of dependence* est le domicile de l'enfant mineur, qui est rattaché à celui de son père (que ce soit son *domicile of origin* ou *of choice*). La loi crée également un domicile dans plusieurs cas. Le premier cas est un droit de suite, en ce sens que le contribuable qui était domicilié au Royaume-Uni continue de l'être pendant les trois ans qui suivent le moment à partir duquel il s'est constitué un domicile dans un autre Etat («*three-year rule*»). Un second cas vise en particulier les *Res Non Doms*. Si ceux-ci ont été résidents au Royaume-Uni pendant 15 ans sur les 20 dernières années, elles seront considérées comme y étant domiciliées («*15-year rule*»). Enfin, une personne née au Royaume-Uni, y ayant son *domicile of origin*, mais s'étant constitué un *domicile of choice* dans un autre Etat, sera automatiquement considérée comme étant domiciliée au Royaume-Uni si elle y devient résidente, même si elle conserve un *domicile of choice* hors du Royaume-Uni.

Il existe donc une grosse divergence entre la notion de domicile au sens du droit suisse et au sens du droit britannique. En vertu de ce dernier, il est possible d'être résident au Royaume-Uni pendant de nombreuses années, sans pour autant être considéré comme y étant domicilié. De même, il est possible d'être domicilié au Royaume-Uni sans forcément y avoir une présence physique.

Lorsque le *de cujus* n'est pas domicilié au Royaume-Uni en vertu des règles exposées ci-dessus, seuls les biens mobiliers et immobiliers situés au Royaume-Uni sont soumis à l'impôt sur les successions. La *common law* prévoit des règles particulières en matière de *situs* de biens. Il considère notamment que les biens immobiliers et biens mobiliers corporels sont situés là où ils se trouvent physiquement; les actions de sociétés là où elles sont enregistrées ou négociées; les comptes bancaires au lieu de situation de la succursale qui détient le compte; les créances au lieu de résidence du débiteur. Certains biens, pourtant situés au Royaume-Uni en vertu de ces règles, ne sont pas soumis à l'impôt, par exemple les comptes libellés en devises étrangères.

Tout comme en Suisse, le conjoint survivant est exonéré de tout impôt. En revanche, la part des successions dévolues aux enfants et à d'éventuels autres bénéficiaires est imposée à un taux de 40%, après certaines déductions.

take account of the number of days of physical presence, having a full-time employment in the UK or abroad as well as and having a home in the UK or abroad. If these criteria are not sufficient, certain personal ties to the UK are used. A person can have several residences under UK law. Residence is therefore based on objective criteria, recognisable externally, which is not necessarily the case with one's domicile. A resident in the UK is in principle taxed on their global income. There is nevertheless a particular status known as "Res Non Dom", for "resident non-domiciled", whereby the resident is only taxed on the income remitted to the UK (remittance basis). In relation to inheritance tax, a Res Non Dom, as a person who is not domiciled in the UK, will only be taxed on moveable and immoveable assets located there.

The concept of domicile is very different to that applied in Switzerland. There are three types of domicile: domicile of origin, domicile of choice and domicile of dependence. Under certain conditions, a presumption of domicile may also exist which is called a deemed domicile. Everyone obtains a domicile of origin upon birth, which is generally the domicile of their father at the time when the child is born. A person never loses their domicile of origin but it can be temporarily suspended by a domicile of choice or a domicile of dependence. This suspension is deemed temporary because if the domicile of choice or the domicile of dependence no longer exist, the domicile of origin is re-established. This is due to the fact that a person must always have a domicile, but can only have one at any given time. In order to establish a domicile of choice, a person must be physically present in a different state to their domicile of origin and have a firm intention to reside there permanently or for an indefinite period. The domicile of choice will in principle only be recognised if it is established that it is the place where the person wishes to establish their permanent home or the place where they wish to go at the end of their life. The domicile of dependence is the domicile of a minor child which is connected to that of their father (be it his domicile of origin or domicile of choice). The law also creates a domicile in several cases. Firstly, a taxpayer who was domiciled in the UK will continue to be deemed domiciled in the UK for three years from the time when a domicile in another state is established (three-year rule). A second case covers the Res Non Doms in particular. If they were resident in



the UK for 15 of the last 20 years, they will be deemed to be domiciled in the UK (15-year rule). Finally, a person born in the UK who has their domicile of origin there, but who has established a domicile of choice in another state will be automatically deemed domiciled in the UK upon their return to the UK, even if they maintain a domicile of choice outside of the UK.

There is a big difference between the concept of domicile under Swiss law and UK law. According to the latter, it is possible to be resident in the UK for many years without being deemed as domiciled there. It is also possible to be domiciled in the UK without necessarily having a physical presence there.

If the deceased is not domiciled in the UK according to the rules outlined above, only the moveable and immovable assets located in the UK are subject to inheritance tax. Common law stipulates special provisions on the situs of assets. In particular immovable assets and tangible moveable assets are situated where they are physically located; shares in companies where they are registered or traded; bank accounts in the location of the branch holding the account; and receivables

L'élimination de la double imposition

Le risque de double imposition tient surtout au fait que les deux Etats pourraient considérer le défunt comme domicilié sur leur territoire. La CDI-UK contient des règles qui permettent de déterminer dans quel Etat il y a lieu de considérer que le défunt est domicilié (art. 4 § 2 CDI-UK). Dans la mesure où ces critères, appelés *Tie-breaker rules*, ressemblent davantage à la notion de domicile en vertu du droit Suisse, le défunt a plus de chance de voir son domicile conventionnel fixé en Suisse. Pour cette raison, les représentants du gouvernement britannique ont négocié et obtenu des droits d'imposition subsidiaires. Un tel droit existe par exemple s'agissant des actions d'une société enregistrée au Royaume-Uni, même lorsque le Royaume-Uni ne prétend pas que le défunt était domicilié sur son territoire (art. 8 § 2 CDI-UK). Les autres compétences subsidiaires interviennent lorsque les deux Etats estiment que le défunt était domicilié sur leur territoire. En particulier, le Royaume-Uni se réserve dans de tels cas le pouvoir d'imposer les biens situés en Suisse ou dans un Etat tiers, si le domicile conventionnel était fixé en Suisse mais que, à un moment au cours des cinq dernières années, le défunt de nationalité

britannique ne possédant pas la nationalité suisse a été domicilié au Royaume-Uni. Il s'agit d'un droit de suite en faveur des autorités fiscales britanniques. Ces droits d'imposition subsidiaires impliquent que le Royaume-Uni peut taxer les biens concernés, mais doit éliminer toute double imposition en imputant l'éventuel impôt qui a été payé en Suisse.

La Suisse de son côté ne dispose d'aucune compétence subsidiaire. Cela s'explique par le fait que les compétences primaires qui lui sont octroyées correspondent peu ou prou aux compétences qu'ont les cantons en vertu de leurs législations internes. Si l'octroi de tous ces droits subsidiaires peut paraître comme étant défavorable pour la Suisse, il vise en réalité à permettre au Royaume-Uni de garder la majeure partie de ses compétences d'imposition internes, tout en éliminant les doubles impositions. A cette fin, la Suisse exempte les biens dont la compétence d'imposition est attribuée au Royaume-Uni. Ce dernier élimine la double imposition par la méthode du crédit d'impôt. Dès lors, même s'il n'y a en soi pas de double imposition, les compétences subsidiaires du Royaume-Uni peuvent considérablement faire augmenter la facture fiscale lors d'un héritage.

in the place of residence of the debtor. Some assets, while situated in the UK according to these rules, are not subject to tax, such as accounts denominated in foreign currencies when the deceased was not UK domiciled.

Just like in Switzerland, the surviving spouse is exempt from any tax. However, the share of the estate left to children or any other beneficiaries is taxed at a rate of 40% after certain deductions.

The elimination of double taxation

The risk of double taxation exist mainly because of the fact that the two states could claim that the deceased was domiciled in their territory. The DTA-UK contains provisions to establish in which state the deceased was domiciled ("treaty-domicile"; art. 4 § 2 CDI-UK). These criteria, known as tie-breaker rules, are more similar to the concept of domicile under Swiss law, which would often lead to the deceased begin treaty domiciled in Switzerland thus excluding the UK's right to tax. For this reason, representatives of the UK government negotiated and obtained subsidiary rights of taxation. Such rights exist, for example, with regard to shares in a company registered in the UK even when the UK does not claim that the deceased was domiciled on its territory (art. 8 § 2 CDI-UK). The other subsidiary rights apply when the two states claim that the deceased was domiciled in their jurisdiction. In particular, the UK reserves the right in such cases to tax assets located in Switzerland or in third states if the treaty domicile was established in Switzerland, but at any point in the last five years the deceased - of British nationality who does not hold Swiss nationality - was domiciled in the UK. These subsidiary rights of taxation mean that the UK can tax the assets in question but must eliminate any double taxation by deducting any tax paid on the same assets in Switzerland.

Switzerland does not have any subsidiary taxing rights. This is explained by the fact that the primary rights granted to Switzerland under the treaty are more or less in line with taxing rights of the cantons under their internal laws. While the granting of these subsidiary rights to the UK may seem unfavourable to Switzerland, they actually aim to allow the

UK to retain most of its internal taxing rights while eliminating any double taxation. Switzerland eliminates any double taxation by exempting assets for which the UK has a primary taxing right. The UK eliminates double taxation through the tax credit method. This means that, even if there is no double taxation per se, the UK's subsidiary rights can significantly increase the tax bill of an inheritance, as the UK rates are generally higher.

The DTA-UK does not apply to *Res Non Doms*. This could lead to double non-taxation where, from the Swiss perspective, a resident in the UK will usually not be deemed as domiciled in Switzerland. However, in such situations, UK advisers of *Res Non Doms* often tend to draw up a will for them only covering assets located in the UK, advising them to draw up a Swiss will for assets located in Switzerland. It is instinctive for common law lawyers who believe that a local will automatically enables the settlement of the succession to be carried out more efficiently and rapidly. This is not necessarily bad advice. However, *Res Non Doms* who are originally from canton Vaud should be cautious. If they draw up a will electing for their estate to be governed by Swiss law, the cantonal tax administration will deem - according to art. 87 para. 2 IPLA - the succession to be opened in the canton which means that it will be taxed there. In this case, the DTA-UK will apply. However, this will be of little consolation to someone who thought they were only liable to pay inheritance tax in the UK and only on assets located there. It is also worth noting that even though the DTA-UK deems the deceased whose inheritance is settled in Switzerland to be domiciled there, canton Geneva will not consider that the succession was opened in Geneva and will therefore not tax it. Under Geneva law, no such taxing right exists and DTAs cannot establish taxing rights that do not already exist under domestic law. This means that *Res Non Dom* originally from canton Geneva will not be taxed there even if they draw up a will electing Swiss law. Unless tax competence is claimed by a third state, they will be subject to a tax only on immoveable and moveable assets located in the UK and on immoveable assets and certain moveable assets located in canton Geneva, with neither taxing assets located elsewhere. ■

La CDI-UK ne s'applique pas aux *Res Non Doms*. Cela peut conduire à une double non-imposition, dans la mesure où, du point de vue suisse, un résident au Royaume-Uni ne sera en principe pas considéré comme domicilié en Suisse. Dans de telles situations toutefois, les conseils britanniques de ces résidents ont souvent le réflexe de leur préparer un testament couvrant uniquement les biens situés au Royaume-Uni, en leur suggérant de dresser un testament suisse pour les biens qui y sont situés. Il s'agit d'un réflexe des juristes de la *common law*, qui estiment qu'un testament local permettra forcément d'exécuter les démarches en lien avec la succession avec une plus grande efficacité et davantage de célérité. Sur ce point, ce n'est pas forcément un mauvais conseil. Néanmoins, le *Res Non Dom* originaire du canton de Vaud devra prendre garde. S'il rédige un testament en soumettant sa succession au droit suisse, l'Administration cantonale des impôts considérera qu'en vertu de l'art. 87 al. 2 LDIP, la succession s'ouvre dans le canton de sorte qu'elle y sera imposable. Dans un tel cas, la CDI-UK est applicable en vertu de son article 4 § 1 let. b. Cela ne sera toutefois qu'une maigre consolation pour la personne qui pensait n'être redevable de l'impôt sur les successions qu'au Royaume-Uni et uniquement sur les biens qui y sont situés. Il est à noter que même si la CDI-UK considère que le défunt dont la succession est réglée en Suisse y est domicilié, le canton de Genève ne considérera pas que la succession a été ouverte dans le canton et ne l'imposera donc pas. En effet, contrairement au canton de Vaud, Genève ne connaît pas ce critère de rattachement. En vertu de l'effet négatif des conventions de double imposition, celles-ci ne peuvent pas fonder une imposition qui n'existe pas déjà en vertu du droit interne. Ainsi, le *Res Non Dom* originaire du canton de Genève n'y sera pas imposé même s'il établit un testament soumis au droit suisse. Sous réserve d'une compétence d'imposition revendiquée par un Etat tiers, il en résultera pour lui une imposition limitée au biens immobiliers et mobiliers sis au Royaume-Uni et aux biens immobiliers et à certains biens mobiliers sis dans le canton de Genève, aucun des deux n'imposant les biens sis ailleurs. ■