

La fiscalité comparée de la gestion et de la transmission des biens immobiliers détenus par des non résidents : le cas France-Suisse

Pierre Vallier

▶ **To cite this version:**

Pierre Vallier. La fiscalité comparée de la gestion et de la transmission des biens immobiliers détenus par des non résidents : le cas France-Suisse. Droit. Université Paris sciences et lettres, 2020. Français. NNT : 2020UPSLD043 . tel-03533012

HAL Id: tel-03533012
https://theses.hal.science/tel-03533012

Submitted on 18 Jan 2022

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

PSL
UNIVERSITÉ PARIS

THÈSE DE DOCTORAT
DE L'UNIVERSITÉ PSL

Préparée à l'Université Paris-Dauphine

La fiscalité comparée de la gestion et de la transmission des biens immobiliers détenus par des non-résidents : le cas France-Suisse

Soutenue par
Pierre Vallier
Le 13 novembre 2020

Ecole doctorale n° ED 543
Ecole doctorale SDOSE

Spécialité
Droit

Composition du jury :

M. Louis PERREAU-SAUSSINE Professeur, Université Paris Dauphine	*Président*
M. DANIEL GUTMANN Professeur, Paris 1, Panthéon Sorbonne	*Rapporteur*
M. THOMAS STRAUB Professeur Université de Genève	*Rapporteur*
M. ARNAUD RAYNOUARD Professeur, Université Paris Dauphine	*Directeur de thèse*

Dauphine | PSL
UNIVERSITÉ PARIS

Remerciements

En premier lieu, mes remerciements vont au professeur Raynouard qui m'a donné l'opportunité de rédiger ce travail en m'apportant de très nombreux précieux conseils et en m'accordant sa confiance. Si c'est un usage respecté de remercier son directeur de thèse, il peut être assuré que ces derniers sont profondément sincères.

Je dois par ailleurs beaucoup à mon ami Jean-Romain qui a été à l'origine de ce travail et ce de plusieurs façons, qu'il en soit remercié pour tout ce qu'il m'a apporté par le passé, le présent et le futur.

Bien entendu, je suis reconnaissant envers toute ma famille pour leur support sans limite et leurs compréhensions dans les moments d'intenses interrogations et de doutes. J'ai une pensée ici toute particulière pour mon père qui je l'espère sera fier de cette réalisation. Je n'oublie pas ma mère qui m'a porté, supporté d'abord en tant que fils, homme et père. Je lui dédie filialement ce travail.

Enfin, au moment où je rédige ces lignes, toutes mes pensées vont vers ma femme envers qui je me dois de lui exprimer mes plus sincères remerciements. Elle fut présente à mes côtés pour m'offrir un bien-être familial et psychologique sans lequel ce projet n'aurait pas pu être porté à bien. Je lui suis redevable de toutes les choses qu'elle a dû prendre sur ses épaules et porter durant ces cinq longues années. Alors, à l'instar du président Wilson qui, malgré son état de santé aggravé avait voulu écrire ses mémoires, il ne put coucher sur le papier qu'une seule phrase symbolisant la chose la plus importante de sa vie « mes remerciements à ma femme » Olga.

Avertissements

L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propre à leur auteur.

Table des abréviations *7*
Introduction *12*
Première Partie : définitions des notions de résidence fiscale et de biens immobiliers *38*
Chapitre I : La notion de résident fiscal et étendue de l'assujettissement *39*
I - La notion de résident fiscal et l'impôt sur le revenu et la fortune **41**
A - La résidence fiscale et assujettissement 41
B - Les cas particuliers 50
II - La notion de résident fiscal et l'impôt sur les successions et donations **80**
A - Notion de résidence et d'assujettissement selon chaque droit national. 80
B - Les principes internationaux sur les droits de successions et donations 103
C - L'absence de CDI France-Suisse 116
D - Exemples de détermination d'assujettissement et d'étendue de l'assujettissement. 122
III - Conclusion sur la notion de résidence fiscale et d'étendue de l'assujettissement **129**
Chapitre II : La notion de « biens immobiliers » *133*
I - Les caractéristiques des « biens immobiliers **134**
A - Droit français 134
B - Droit Suisse 157
C - Conclusion sur la définition du bien immobilier 175
II - Droits, liberté et limitations à la détention pour les non-résidents **179**
A - Règles internationales et principe de réciprocité 179
B - Le contexte national 198
III - Conclusion du chapitre **214**
Deuxième partie : La «gestion » fiscale des biens immobiliers par les non-résidents *217*
Chapitre III : Acquisition par des non-résidents *219*
I - La procédure légale et les limites au droit de propriété **220**
A - Le cas Suisse 220
B - La situation française 241
II - Le financement de l'acquisition par un non-résident **248**
A - Les règles générales de financement 248
B - L'accès au crédit pour les non-résidents 268
III - Conclusion **275**
Chapitre IV : La détention de biens immobiliers par des non-résidents *277*
I - L'impôt sur le revenu frappant les biens immobiliers détenus par les non-résidents **280**

A - Rappel sur la fiscalité de la résidence principale 280
B - La résidence secondaire 290
C - L'investissement locatif 297
D - Les biens non utilisés vacant 313
E - Les biens immobiliers professionnels 314
F - Conclusion 315
II - Du point de vue de l'impôt sur la fortune 321
A - La prise en compte des biens immobiliers dans l'impôt sur la fortune suisse 322
B - Impôt sur la fortune immobilière (IFI) 326
C - La distinction entre biens professionnels et privés 330
D - L'élimination de double imposition 331
III - Conclusion 349
Chapitre V : La cession et l'imposition de la plus-value 356
I - L'imposition en Suisse 358
A - La fiscalité générale des cessions en droit suisse 358
B - La fiscalité des cessions immobilières en droit suisse 359
II - L'imposition en France 373
A - L'imposition de la résidence principale 374
B - L'imposition de la résidence secondaire 377
C - L'imposition de l'investissement locatif : 396
D - L'imposition des biens professionnels 400
E - La détention indirecte d'un bien et la vente de parts de SCI 402
III - L'imposition de la plus-value et sa conformité au droit international 409
A - L'égalité de traitement prévue par la CDI et par le TFUE dans le cas du non résident suisse 409
B - Discrimination quant à l'exonération au titre de la résidence principale 412
C - Une discrimination quant à l'exonération de la résidence secondaire 416
D - Une discrimination quant au locatif : 421
E - Une discrimination quant aux taux d'impositions et aux associées de SCI 423
IV - Conclusion 427
Partie III : La transmission à titre gratuit de biens immobiliers 435
Chapitre VI : L'évolution de la fiscalité des successions et des donations entre la France et la Suisse au 31 décembre 2014 440
I - Droit international applicable aux successions et donations 442
A - Les principes internationaux du droit international privé en successions et donations 442
B - Les principes internationaux de droit fiscal en matière de successions et donations 450
II - L'évolution du droit des successions entre la France et la Suisse 454
A - La convention du 31 décembre 1953 sur les successions 454
B - Le projet de convention de 2012 signée le 11 juillet 2013 458

C - Dénonciation des conventions et vide conventionnel 467
D - Conséquence de la dénonciation de la convention de 1953 : l'application du droit national sur les successions à partir du 1 janvier 2015..... 471
III - Généralité : Le droit applicable aux donations transnationales 480
A - Droit suisse..... 480
B - Droit français..... 482
IV - Conclusion 485
Chapitre VII : l'absence de convention de double imposition et les règles nationales actuelles 486
I - La fiscalité des successions et des donations influencée par le droit matrimonial 488
A - La reconnaissance internationale du régime matrimonial..... 489
B - Reconnaissance en Suisse du mariage français..... 490
C - Reconnaissance en France du mariage suisse 491
D - Reconnaissance des régimes matrimoniaux : régimes légaux et spéciaux 492
II - La fiscalité des successions et donations influencée par le droit successoral..... 515
A - Reconnaissance internationale du droit des successions..... 515
B - Répartition en droit suisse 520
C - Répartition en droit français..... 529
III - Conclusion..... 537
Chapitre VIII : Les conséquences fiscales lors d'une succession ou d'une donation transnationale avant le 17 août 2015 541
I - Les donations 543
A - La mainmise du droit interne 543
B - Les possibilités fiscales offertes par le droit suisse..... 545
C - Les possibilités offertes par le droit français aux non-résidents 548
II - Les différentes situations rencontrées lors des successions internationales entre les deux pays. 561
A - Défunt et héritiers résidents en Suisse, bien immobilier situé en France détention directe 561
B - Défunt et héritiers résidents en Suisse, bien situé en France détention indirecte..... 562
C - Défunt résident en France, héritiers résidents en Suisse, bien situé en France détention directe ou indirecte 563
D - Défunt résident en Suisse, héritiers résidents en France, bien situé en France détention directe 564
E - Défunt résident en Suisse, héritiers résidents en France, bien en France détention indirecte..... 565
F - Défunt et héritiers résidents en France, Bien en Suisse..... 566
G - Défunt résident en France, héritiers résidents en Suisse, Bien en Suisse 569
H - Défunt résident en Suisse, héritiers résidents en France, Bien en Suisse 570
III - Conclusion..... 572

Chapitre IX : Les transmissions à titre gratuit après la date du 17 août 2015 et les solutions envisageables *574*
I - L'apport du règlement européen **576**
A - L'apport du testament européen 576
B - Les caractéristiques du Règlement européen sur les successions et sa reconnaissance 579
II - Les conséquences fiscales résultant du règlement européen et de la *professio iuris* **586**
III - Les donations reconnues indirectement par le règlement européen **588**
IV - Le recours au SCI (ou leur changement de nature ?) **589**
Conclusion *593*
Annexes *606*
V - Annexe I : CDI sur le revenu et la fortune **607**
VI - Annexe II :CDI successions 1953 ..... **659**
VII - Annexe III : projet CDI 2013 ..... **680**
VIII - Annexe IV :Modèle OCDE CDI successions et donations **693**
Bibliographie *708*

Table des abréviations

Aff. Affaire

AJDA Actualité juridique de droit administratif

AJDA L'Actualité juridique : Droit administratif (revue)

al. Alinéa

AN Assemblée nationale

art. Article

Ass.Plén. Arrêt de la Cour de cassation

BOI/BOFIP : Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

Bull. Bulletin

Bull. civ. Bulletin des arrêts de la Cour de cassation (chambres civiles)

Bull. Joly Bulletin Joly (mensuel d'information des sociétés)

Bull. Joly Bourse Bulletin Joly bourse et produits financiers

C. Constitution

c. contre

CA Cour d'appel

CAA Cour administrative d'appel

CAE Conseil d'analyse économique

Cc Cour de cassation

ccf . code civil français

ccs . code civil suisse

CE. Conseil d'État

CEDH Cour européenne des droits de l'homme

Cf . Confer (se reporter)

CGI : Code général des impôts

ch. Chambre

Ch. dr. fond. UE Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne

ch. mixte Arrêt de la Chambre mixte de la Cour de cassation

chron. Chronique

Ch. réun. Arrêt des Chambres réunies de la Cour de cassation

Civ. Arrêt de la Chambre civile de la Cour de cassation

Civ. 1ère Arrêt de la Première Chambre civile de la Cour de cassation

Civ. 2ème Arrêt de la Deuxième Chambre civile de la Cour de cassation

Civ. 3ème Arrêt de la Troisième Chambre civile de la Cour de cassation

CJCE Cour de justice des Communautés européennes

CJUE Cour de justice de l'Union européenne

co : code des obligations suisse

Comm. Commission

Comm. CE Commission des Communautés européennes

Comm. Eur. Commission Européenne

Cons. const. Conseil constitutionnel

C. séc. soc. C. séc. soc.

D. Décret

D. Recueil Dalloz – Sirey

Defrénois Répertoire du notariat Defrénois

délib. Délibération

DH Dalloz hebdomadaire

dir. Directive

D.-L. Décret-loi

DP Dalloz périodique

éd. Édition

fasc. Fascicule

Ibid.

Ibidem

Infra Voir ci-dessous

INSEE Institut national de la statistique et des études économiques

JOCE Journal officiel des Communautés européennes

L. Loi

LGDJ Libraire générale de droit et de jurisprudence

loc. cit. loco citato (à l'endroit cité)

LPA Les Petites Affiches

n° Numéro

OCDE Organisation de coopération et de développement économiques

op. cit. Opus citatum (oeuvre citée)

ord. Ordonnance

p. page

P. Public

préc. Précité

préamb. Préambule

QPC Question prioritaire de constitutionnalité

Rapp. Rapport

Rapp. Rapporteur

Rec. Recueil des arrêts de la Cour de justice des communautés européennes

Rec. Recueil des arrêts du Conseil d'État (Lebon)

Recomm. Recommandation

Rép. civ. Répertoire de droit civil

Rép. soc. Répertoire du droit des sociétés

Req. Arrêt de la Chambre des requêtes de la Cour de cassation

Rev. dr. soc. Revue du droit social

Rev. Sociétés Revue des sociétés

RJT Revue juridique Thémis

RTDC Revue trimestrielle de droit civil

s. Suivant

S. Sirey

SCI Société civile immobilière

sect. Section

Sén. Sénat

Série A série A des publications de la Cour européenne (dans laquelle ont été publiés jusqu'en 1995 les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme)

Soc. Arrêt de la Chambre sociale de la Cour de cassation

somm. Sommaire

Ss Suivi d'une référence bibliographique : « voir sous… »

Supra Voir ci-dessus

T. confl. Tribunal des conflits

TF : Tribunal fédéral

Tit. Titre, division d’un Code suivie de son numéro

v. Voir

www World wide web

« Comme ce qui est donnée vaut mieux et est plus agréable à Dieu et aux hommes que ce qui est exigé,

nous exhortons votre charité à nous donner cette aide de la dîme ou cinquième. »

Philippe le Bel sur les impôts prélevés sur le clergé.

Jules Michelet, Histoire de France, Tome 4, édition De Bonnot, 1977, p.29.

Introduction

« Qui n'a pas vécu dans les années voisines de 1789 n'a pas connu la douceur de vivre », cette maxime, prêtée à Talleyrand[1] pourrait très bien s'appliquer, moyennant quelques aménagements, aux contribuables concernés par notre problématique. En effet, pendant longtemps, la situation des assujettis non-résidents du fait de leur détention immobilière en France se traduisait finalement par une certaine douceur de vivre ; douceur de vivre qui disparut brutalement du fait des changements induits par de « nouvelles dispositions contenues dans des conventions internationales ». Dans les deux cas, celui de l'Ancien régime comme celui des contribuables non-résidents, le changement fut brusque, inattendu mais en aucun cas imprévisible.

Cette entrée en matière dont la nature historique établit un parallèle entre des situations évolutives, présente l'avantage de mettre en exergue l'importance du poids de l'histoire pour identifier un mouvement, tel le bras du balancier, qui se projette dans une direction pour ensuite se retourner dans l'autre. Ainsi présenté le temps, la chronologie apparait comme un facteur clé de notre travail puisqu'il ne serait que peu recommandé d'analyser les relations entre deux pays simplement par l'état de leurs relations à un instant t. A la « coupe verticale », nous lui préfèrerons la « coupe horizontale ». Ce choix, parti pris pour certains, s'explique par le fait que l'état des relations entre deux pays, fiscales en particulier ne sont que le résultat d'un long phénomène d'osmose entre les enjeux politiques, économiques, diplomatiques et finalement juridiques. C'est donc bien « un précipité » qu'il faut appréhender et dès lors l'approche chronologique semble nécessaire, indispensable comme nous le verrons.

Ces premiers constats ont permis de relever la dimension temporelle de notre sujet, mais ils ne nous permettent pas de nous épargner une description plus approfondie de notre sujet et

[1] F., Guizot, Mémoires pour servir à l'histoire de mon temps, vol.I, P6, Paris, 1858-1867.

en particulier de sa nature fiscale internationale. L'actualité nous sert avantageusement en la matière puisque les vicissitudes de la « succession Hallyday » ne font qu'alimenter les journaux grands publics comme les commentaires des professionnels et académiques. Les questions relatives au droit applicable à la succession, à la qualité de résident français ou américain selon la convention internationale[2], le recours à un trust ou bien encore la possibilité de déshériter ses enfants[3] sont autant d'illustrations des problèmes soulevés par le caractère d'extranéité frappant une situation potentiellement imposable[4] par un ou plusieurs pays.

Si le cas relevant de « l'idole des jeunes » ne peut être répliqué à tout un chacun, il a pour le moins le mérite de soulever d'épineuses questions quant aux partages des souverainetés, aux liens entre droit fiscal et droit civil, aux règles de détermination des sujets ou des objets assujettis, pour ne retenir que ces exemples. Simplement dit, ce cas relève de toutes les dimensions découlant d'une situation présentant un caractère d'extranéité.

Ainsi, le « quidam » ne peut se targuer de présenter une situation patrimoniale équivalente à celle du « taulier », mais nombreux[5] sont ceux qui partagent avec lui le fait de posséder un bien immobilier dans un autre pays que celui de sa résidence (dans l'hypothèse où l'on l'a lui reconnue américaine). La France est le pays d'Europe qui connait le plus de résidences secondaires[6] dont une partie est détenue par des non-résidents[7]. Sans doute serait-il réducteur de limiter cette détention à des résidences secondaires (dédiées à la jouissance exclusive de leur propriétaire). Bien qu'il soit nécessaire, en premier lieu, de rappeler cette réalité, il semble pertinent ensuite de lui en ajouter d'autres relatives à des biens détenus pour

---

[2] Jaoul, M., « La détermination de la résidence habituelle à l'aune des réseaux sociaux », Dalloz actualité 20 juin 2019.

[3] Guiguet-Schielé, Q., « La réserve héréditaire face à l'autorité de chose jugée d'un jugement prononçant l'exequatur d'une décision étrangère », Dalloz actualité 30 juillet 2018.

[4] Pollaud-Dulian, F., « Déshériter ses enfants : mode d'emploi », RTDCom. Revue trimestrielle de droit commercial et de droit économique, N° 1, 2018, p. 110.

[5] La France compte environ 36 millions de logements dont près de 10% de résidences secondaires. INSEE Focus, « 36,6 millions de logements en France au 1 janvier 2019, n°173. Paru le 11.12.2019.

[6] Orliac, N., « Où les Français achètent-ils leurs résidences secondaires ? » Le Figaro, 12 août 2019.

[7] Rédaction collective, « Achat de logements par les étrangers en France », Defrénois 7 févr. 2019, n° 145h9, p. 15.

d'autres motifs comme ceux servant de supports à l'investissement ou ceux dont la nature n'est pas celle d'un logement (forêt, local commercial, …).

Selon les données statistiques[8], parmi ces non-résidents se trouvent bien entendu des ressortissants de l'Union-Européenne mais également des ressortissants et résidents de pays tiers dont les Suisses. Les raisons en sont multiples telles que la perméabilité de la frontière au cours des siècles qui ont permis à des familles de s'installer de chaque côté de la frontière et du fait des successions, de transmettre un bien situé dans l'autre pays. La volonté de s'offrir un petit coin au soleil ou bien accéder à la ville lumière et ses spectacles. Quelles qu'en soient les raisons, le bien est maintenant la propriété d'un non-résident en l'occurrence suisse. On notera que la réciproque est également possible mais il n'est pas possible d'en chiffrer l'étendue en l'absence de divulgation officielle de statistique par la Confédération.

Si la possibilité de posséder un tel bien existe, il faut donc s'interroger sur le traitement fiscal « réservé » à ce bien immobilier et ce de chaque côté de la frontière. Cette question est d'autant plus intéressante que les règles internationales, au sens du modèle de convention de double imposition sur le revenu et la fortune, attribue « principalement » le droit de taxer ces biens immobiliers aux pays sur le territoire duquel ces biens sont situés[9]. Les choses semblent claires.

Du point de vue du revenu et de la fortune, il convient tout d'abord de cerner la fiscalité applicable à un bien immobilier au niveau national, puis de voir si et comment cette fiscalité pourrait être modifiée par le droit international. C'est donc bien la question de la double imposition et la manière dont il est souhaité son élimination qui prévaut ici. A ce titre, il faut

[8] Bases de données des notaires de France BIEN et PERVAL.

[9] Art. 6 et art. 22 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune version complète du 15 juillet 2014. L'article 6 porte sur les revenus des biens immobiliers et l'article 22 vise la fortune représentée par ces biens immobiliers.

déjà noter que le modèle de convention prévoit plusieurs manières d'éliminer cette double imposition[10], il est aisé de comprendre que le mode d'élimination lui-même, s'ils diffèrent entre les deux pays concernés peut être source de difficultés pour les contribuables.

Lorsque des problèmes surviennent lors de la taxation de ces biens, les solutions, si elles existent doivent pouvoir se trouver dans les dispositions de la convention signée et ratifiée entre les deux pays. A ce titre, le contexte, la volonté recherchée et les conditions posées par les pays concernés lors de l'élaboration initiale de la convention sont de première importance pour solutionner ces problèmes. Ces éléments en se référant au processus d'élaboration de ces conventions, aux conditions relatives des négociations menées afin de trouver un accord, les objectifs recherchés par les négociateurs et les réciprocités reconnues entres les impôts concernés sont éclairant et informatifs pour pouvoir résoudre ces problèmes de « double imposition ». Il s'agit donc bien ici de se référer au processus d'élaboration des conventions fiscales[11].

Mais cette lumière jetée sur la fiscalité relative à la fortune et au revenu en lien avec un actif immobilier détenu ne permet pas d'éclairer le lecteur sur l'imposition en cas de donation ou de succession comportant un bien immobilier situé dans un autre pays que celui de situation du de cujus ou du donateur. De la même façon que précédemment, il faudra alors se référer au droit interne en premier lieu[12][13] et voir ensuite si et comment le droit international permet de régler cette situation. L'apport supposé du droit international est d'autant plus sujet à caution qu'en la matière de donation et succession, les conventions de double imposition ne sont encore que peu développées. Mais c'est sans aucun doute lors de ces transmissions à titre gratuit que les situations les plus inextricables peuvent apparaitre. Pourquoi une telle assurance du pire ? Probablement parce que les difficultés fiscales identifiées précédemment sont doublées de

[10] Plagnet, B., « Procédés techniques de suppression de doubles impositions », fasc. 352, JurisClasseur Droit International, 22 août 2014.

[11] Martinez, J.C., « Théorie générale des conventions fiscales », Fasc. 350, JurisClasseur Fiscal International, 1er Novembre 1984.

[12] Du moins dans le cas français.

[13] Sadowski, M., « Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales », La revue de droit fiscal, n°45, 8 novembre 2018, ét. 436.

difficultés d'ordre civil liées à la loi qui s'applique à cette transmission, à sa reconnaissance dans l'autre juridiction et à leurs impacts puisque que les règle civiles retenues serviront à déterminer les bases de taxation.

Il parait nécessaire encore de préciser que cette transmission suppose par ailleurs que les personnes sujettes à de telles opérations, leurs régimes matrimoniaux lorsqu'ils existent soient compatibles avec l'opération de transmission dans le pays de résidence de ces personnes et que de plus leurs reconnaissances soient assurées dans le pays de situation du bien. Voilà rapidement présenté les grands enjeux de cette détention par un non-résident d'un bien immobilier situé sur un territoire qui n'est pas celui de résidence fiscale de son propriétaire ainsi qu'en surimpression les pistes qu'il est possible de suivre pour pouvoir d'abord comprendre puis résoudre éventuellement les problèmes qui en résultent.

Afin de décrire plus directement les points précédents, la problématique du bien immobiliers détenu par un non résident connait, lorsque l'on cherche à la résoudre, des ramifications en lien avec le droit fiscal interne et le droit fiscal international (en particulier au travers des conventions de double imposition) mais encore entre le droit civil interne et le droit international (lorsque la problématique porte notamment sur des transmissions de ce bien à titre gratuit telles que les donations et les successions).

Pourquoi, dès lors, vouloir, comme le titre de cette thèse le laisse présager, se cantonner à la relation entre la France et la Suisse pour illustrer cette problématique.

Les raisons en sont multiples et de nature très diverse. D'abord l'actualité de la relation fiscale entre les deux pays. Les tourments, comme nous pourrons le montrer, qui balaient cette relation ont jeté le discrédit et l'insécurité sur les contribuables concernés. S'il est toujours délicat de pouvoir dater précisément un phénomène, il semble toutefois acté que la dernière décennie a été le témoin de nombreuses péripéties en matière fiscale entre les deux pays. Ces tempêtes fiscales ne sont pas cantonnées à ces deux pays mais au contraire révélateur d'un environnement devenu lui-même fiscalement instable. La mise en place de la régulation « Foreign account tax compliance act » a d'abord secouée la place financière suisse entrainant

la faillite de la plus vielle banque privée suisse Wegelin & Co[14]. C'est ensuite la succession des scandales dénonçant des pratiques interdites ou pour le moins discutables tels que celles décrites par les « panama paper », « les Lux leaks » et finalement les « Swiss leaks » qui finirent d'entacher les relations fiscales au niveau international. C'est donc bien un maelstrom fiscal qui emportait les relations fiscales internationales et rebattaient des cartes qui semblaient immuablement devoir restées dans la manche des mêmes « joueurs ».

Dans le cas franco-suisse, les discussions ont été nombreuses et ont souvent tournées autour de l'imposition des frontaliers par exemple. Mais le point de cristallisation de ces relations fiscales s'est porté sur une autre imposition, celle de la bataille relative du taux d'imposition applicable à des plus-values immobilières françaises réalisées par les non-résidents. De même, le traitement fiscal différencié (aux détriments des non-résidents) des revenus immobiliers de source française selon que le bénéficiaire soit résident et non-résident ne fait qu'exacerber cette relation déjà tendue. Par ailleurs, une ultime controverse quant à la soumission des non-résidents (à l'instar des résidents) d'une part aux prélèvements sociaux, et d'autre part à la mise en place d'un système de déduction sur ces mêmes prélèvements différencié entre résidents et non-résidents ne fait qu'alourdir une atmosphère déjà très lourde. Alors si ces trois éléments ont une portée différente, ils recèlent toutefois un intérêt tout particulier par rapport à la Suisse. En effet, cette dernière qui, n'étant pas membre de l'Union européenne, mais simplement au bénéfice d'accords bilatéraux, voyait ces résidents considérés par la législation française comme des non-résidents, ce qui est logique, mais en leur appliquant un traitement fiscal équivalent à celui réservé à des non-résidents de pays tiers à l'UE (n'ayant signé avec elle aucun accords particulier) ou sans leurs reconnaitre le bénéfice des dispositions de la convention franco-suisse.

Ainsi dépeinte, la situation entre les deux pays mettait en exergue des pratiques discriminatoires dont la justification pouvait contredire d'une part les principes mêmes des systèmes fiscaux nationaux (principes de non-discrimination et d'égalité) et d'autre part la protection offerte, du moins supposée, par les traités et conventions internationales approuvées

[14] Le Figaro, « la plus vielle banque suisse ferrne ses portes, » de Perinel.Q, 4 janvier 2013.

par la France (Convention de double imposition entre la France et la Suisse, droit européen et accords bilatéraux).

Là où la situation devenait critique, c'est que les résidents suisses étaient considérés comme des non-résidents tiers et donc soumis à des niveaux de taxation aggravés en comparaison des résidents européens. Cette vague successive de mauvaises nouvelles à l'encontre des non-résidents suisses du fait de leur détention immobilière « s'est abimée » contre l'intransigeance française à vouloir renégocier la convention de double imposition en matière de succession. C'est ainsi que le dernier coup de boutoir à une relation jusque-là relativement apaisée entre les deux pays fut porté, et déclencha finalement la dénonciation de cette dernière convention marquant de ce fait un abandon de toute coordination en la matière et un retour à la prédominance des règles nationales. Situation manifestement originale où deux pays partageant tant de choses optaient pour une rupture de leur convention alors que dans le même temps ils maintenaient une collaboration profonde du fait des accords bilatéraux dans le contexte global de l'accent mis sur les accords et pratiques d'échange d'informations administratives. A cet égard, on vise désormais les espaces et pays non coopératif en France comme critère de qualification d'un « paradis fiscal ». Ainsi présenté, les évolutions fiscales furent nombreuses et brutales et il faut le noter à l'origine desquelles se trouve la France qui apparait comme seul initiateur de ce mouvement.

A la contemporanéité du sujet, il faut encore lui ajouter sa portée pratique. Comme il a été souligné plus haut, la détention d'un bien immobilier est une situation qui peut être la résultante d'une volonté délibérée d'acquérir ce bien ou quasi involontaire dans le cas d'une transmission à titre gratuit. Se pose alors la question, en fonction de la manière dont ce bien est arrivé en possession du non-résident, de sa détention et de sa transmission par cession ou transmission à titre gratuit. Chacune de ces phases entrainent des conséquences fiscales dans le pays de situation du bien, de résidence du propriétaire, potentiellement des deux.

On pourra facilement illustrer le propos en rappelant qu'une résidence secondaire n'entraine pas de taxation au titre de l'impôt sur le revenu en France lorsqu'elle est située en France à l'opposé du cas suisse où la détention d'une résidence secondaire (sur le canton de Vaud, par exemple) déclenche une imposition sur le revenu (sur la base d'un revenu fictif).

Qu'advient-il alors de cette résidence secondaire située en France (si le détenteur est résident suisse) pour le fisc français et conséquemment pour le fisc suisse (si le détenteur est résident français d'un bien en Suisse) ?

Ce questionnement pourrait être également reproduit lors d'une succession comprenant un bien situé sur le territoire autre que celui du propriétaire défunt. Par exemple dans le cas d'un propriétaire suisse détenant un bien en France, quelle serait la fiscalité s'appliquant à ce bien sachant que la Suisse, plus spécifiquement ses cantons ne prélèvent pas (ou peu) de droits de succession en ligne directe alors que le droit français institue une taxation portant soit sur les biens du défunt résident, soit sur les biens des héritiers résidents soit sur les biens transmis situés en France. Il est possible de complexifier à l'envie en envisageant alors non pas la transmission d'un bien immobilier détenue en directe mais celle de parts de SCI permettant la détention indirecte du bien. Ces interrogations sont d'autant plus saillantes lorsque l'on met en parallèle le nombre de personnes susceptibles d'être concernées.

Les statistiques officielles font part d'une présence quasi égale de citoyens de chacun des pays concernés sur le territoire de l'autre (environ 180'000 personnes comme nous le détaillerons plus loin). À ces quelques 360'000 personnes et leurs héritiers, il faut encore ajouter ceux qui détiennent un bien immobiliers (acquis ou reçus) dans le pays autre que celui de leur résidence. Bien qu'il ne soit pas possible de déterminer le nombre exact des personnes potentiellement concernées, il semble cependant avéré que cela soit plus que significatif en terme démographique et de masse taxable sous-jacente.

A ces aspects éminemment pratiques et de nature fiscale, on trouve son corollaire à savoir la dimension civile. Il s'agit ici de comprendre comment un acte comme une donation, par exemple, réalisé dans un pays et donc à priori en conformité avec le droit de ce pays sera « accepté » dans un autre pays dans le cas où cette donation porterait sur un bien immobilier qui y est situé. Cette dimension est fondamentale car elle constitue le socle servant de base à la phase de taxation. Dès lors, la question de savoir si le « droit étranger a une portée » sur le territoire national et partant de là dans quelle mesure il est la base de la taxation (nationale et/ ou étrangère) apparait comme fondamentale, en pratique bien sûr mais également en théorie.

C'est évidemment cette dernière dimension qui doit être rappelée ici pour justifier de l'intérêt du sujet dans le cadre franco-suisse. Les situations présentant un caractère d'extranéité doivent être résolues en application du droit international qui s'impose à chaque pays. C'est par le truchement du droit international qu'il faut procéder pour appréhender et solutionner de telles complexités. Le problème est connu et réside dans l'existence d'un droit international privé propre à chaque pays, entraînant des risques de conflits. C'est pourquoi la structure du droit international doit permettre aux différents pays de s'appuyer sur des règles communes et partagées de détermination de la loi applicable, voire, quoique cela demeure exceptionnel, de régime juridique uniforme. Ces règles peuvent être bilatérales ou multilatérales (Projet BEPS[15] de l'OCDE), de nature fiscales ou civiles (et éventuellement recouvrir d'autres dimensions).

Bref, la dimension civile apparait comme une strate imposante pour notre problématique car comme nous venons de le signaler, la fiscalité pour s'appliquer s'appuie le plus souvent sur la répartition des droits issue du droit civil (le cas de la succession est ici patent). Il ne peut être fait abstraction de cette réalité d'autant plus que dans un contexte international, il convient de déterminer les règles civiles qui doivent être retenues soit celles du droit national, celles du droit étranger ou bien encore celles prévues par une autre source de droit international.

C'est dans le (ou plutôt les) droit international(aux) que se situe l'originalité de ce sujet car France et Suisse ont mis en place et reconnaissent au moins deux sources de droit international à même de permettre la résolution des litiges liés au caractère d'extranéité d'une situation. Il s'agit tout d'abord d'une source conventionnelle par la signature et la ratification de deux conventions de nature fiscale. La première correspond à la convention fiscale de double imposition sur le revenu et la fortune[16] qui est encore en œuvre aujourd'hui après avoir été remaniée, la seconde est relative aux successions[17] et a été abandonnée au 1er janvier 2015. Ces deux conventions constituent de manière fiable deux des ressources mobilisables permettant de régler les litiges entre ces deux pays et ceci spécifiquement en matière fiscale. Il est par conséquent logique de considérer que ces conventions constitueront le moyen de protection le

[15] Base erosion and profit shifting

[16] Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966.

[17] Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions conclue le 31 décembre 1953.

plus sûr pour éviter les cas de doubles impositions. Ce filet de protection s'accompagne d'un second bouclier qui lui n'a pas de nature fiscale proprement dite mais dont la robustesse s'appuie sur des principes qui restent difficilement compatibles avec des restrictions aux libertés de circulations spécifiquement des personnes ou des capitaux. Il s'agit bien entendu de l'acquis communautaire ou du moins la partie qui est reprise par les accords bilatéraux ratifiés entre l'Union européenne et la Suisse[18].

Il apparait relativement original de faire référence ici au droit de l'Union européenne pour traiter des relations entre des pays dont l'un est membre de l'Union et l'autre ne l'est pas. Cette originalité se dissipe nettement lorsque l'on observe la force avec laquelle ces principes « européens » sont mis en avant pour justifier d'une décision qui manifestement relevait une iniquité entre contribuables résidents dans deux pays différents. La contrainte en termes de restriction de liberté que ferait peser une disposition inégale ou discriminante amène les juridictions nationales, à la suite de la décision de la Cour de justice européenne[19] ou par anticipation de cette dernière, de les écarter. Il est encore surprenant de penser et potentiellement d'observer que le « droit européen » bien qu'il ne soit que très faiblement développé en matière de fiscalité directe puisse offrir une quelconque protection lors de litiges fiscaux. C'est pourtant le cas comme nos développements l'illustreront, la portée des principes issus des traités évoqués précédemment s'étendant à tous les domaines, dont le domaine fiscal. Dès lors, la protection offerte aux contribuables liée au droit européen n'est pas directe dans le sens où elle ne vise pas expressément les litiges fiscaux mais indirecte en ce sens que la fiscalité ne doit pas freiner la liberté de circulation des personnes et des capitaux.

Cette sécurité supposée du droit européen est à relever dans le contexte où elle s'appliquerait à des contribuables qui ne seraient pas résidents d'un pays membre dans le cas des résidents suisses ou détenteurs de biens immobiliers dans un pays qui ne participeraient pas de l'Union. Si la discussion est de longue date établie sur le bénéfice du droit européen aux non

[18] Pour une présentation rapide voire « Les principaux accords bilatéraux Suisse – UE », Département Fédéral des Affaires étrangères, décembre 2019.
https://www.eda.admin.ch/dam/dea/fr/documents/folien/Folien-Abkommen_fr.pdf .

[19] TF du 20 janvier 2017, 2C_284/2016 (T 0/2) (autorisation de séjour et ressortissants européens).

européens au sein de l'union, la question de son application dans le cas d'un pays non membre mais lié par ses engagements bilatéraux est quant à elle beaucoup moins documentée.

Ces deux sources opèrent un cadrillage juridique sur les opérations transnationales dont nous voulons traiter l'articulation. Par l'accumulation des règles qu'elles apportent, elles constituent un maillage contre lequel les dispositions nationales viennent se frotter et parfois s'effriter avant de s'estomper. Pour aller plus loin, il serait encore logique de s'interroger sur la force relative de chacune de ces sources, sont-elles équivalentes ou bien peut-on opérer une distinction, une hiérarchie entre elles ? La question de la hiérarchie des normes devient prégnantes.

Les enjeux ainsi précisés, il est possible de définir notre problématique. Celle-ci s'inscrit dans un cadre international dans lequel deux pays pourraient revendiquer l'imposition d'un bien détenu par un résident d'un pays mais localisé dans l'autre pays. Il s'agit donc assurément d'une problématique de droit fiscal international où l'on cherche à déterminer les règles de répartition (historiquement objet du droit fiscal international) entre deux pays concernés par une situation frappée par un caractère d'extranéité. Au principe général d'imposition d'un bien immobilier par le pays sur le territoire duquel ce bien est situé, s'oppose l'autre principe général d'imposition des personnes du fait de leur assujettissement (limité ou illimité) dans leur pays de résidence ou du fait d'un lien économique. Cette problématique d'ordre général sera déclinée spécifiquement dans le cadre franco-suisse (ou helvético-français) puisque comme nous l'avons indiqué la situation actuelle en la matière est assez chaotique et d'autre part, ces deux pays étant tenus par leurs droits nationaux et par leurs engagements internationaux à respecter certaines conventions ou dispositions internationales.

Par ailleurs, cette problématique s'enrichit par les différents contrats qui permettent de détenir ou transférer ce bien immobilier. Par conséquent, à la dimension internationale vient se greffer les dimensions transactionnelles, de nature civile, permettant l'acquisition du bien immobilier. De même, l'acquisition est a priori suivie par la détention de ce dernier ce qui soulève les questions quant à sa gestion et à la fiscalisation de ce bien ainsi que des potentiels revenus générés. Enfin, le bien peut être aussi considéré comme objet d'une cession, soit d'une

transmission à titre onéreux, ou bien encore l'objet d'une transmission à titre gratuit. Chacune de ces « phases » peut s'analyser d'un point de vue fiscal mais également d'un point de vue civil. S'il n'est pas ici question de vouloir débattre de l'indépendance du droit fiscal[20], il faut tout de même relever que bien souvent le droit fiscal se fonde sur les répartitions fixées par le droit civil pour établir la taxation de la plupart des opérations effectuables (cession, donation, succession…). De manière cohérente avec ces propos, la nature civile de ces « phases successives » doit nécessairement être abordée dans le cadre de notre problématique puisqu'elles vont conditionner la taxation des biens immobiliers concernés.

Dès lors la problématique posée apparait plus compliquée (et peut être plus complexe) qu'initialement envisagé. Si la dimension fiscale du sujet était évidente, il en allait de même quant à sa nature immobilière et internationale. Cependant, moins flagrante apparaissait sa nature civile. Pourquoi vouloir préciser ces éléments, peut-être tout simplement pour circonscrire notre sujet et d'autre part pour l'inscrire dans des domaines de recherche juridiques établis.

La nature fiscale du sujet est consubstantielle à son ancrage au domaine fiscal. Comme l'analyse des enjeux a pu le laisser comprendre, les conséquences fiscales liées à un bien immobilier détenu par un non-résident sont nombreuses et surtout marquées par une certaine instabilité des solutions proposées. La préoccupation pratique relative à cette situation va de pair avec des enjeux plus académiques à savoir comment s'articule le droit national avec le droit international. Une deuxième préoccupation porte sur les différences entre les droits fiscaux nationaux lorsqu'il s'agit de traiter une situation similaire. Comment mettre en avant ces différences potentielles, pourrait-on les expliquer, si oui par quelles analyses ? Ce sont autant

[20] Cozian, M., « Les grands Principes de la fiscalité des entreprises », LexisNexis, 4ème édition, 2015, 488 pages. Document 1 : « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal ».

de questions qu'il faut envisager et qui placent nettement notre problématique dans la sphère du droit international et du droit comparé.

Le sujet retenu touche également à la notion de biens immobiliers et ce de chaque côté de la frontière. Il s'agit donc avant tout de sa définition en droit fiscal national mais encore en droit civil puisque comme nous l'avons signalé, le droit fiscal peut ne pas être toujours indépendant du droit civil. Cette première difficulté qui se cantonne à la reconnaissance du droit national dans les limites territoriales sur lequel il s'applique, se voit doubler d'une seconde difficulté constituée par la reconnaissance des conceptions adoptées d'un droit national par l'autre pays concerné par ce caractère d'extranéité. Cette fois-ci, c'est la dimension civile nationale et internationale sur lesquelles ce sujet empiète.

Du fait de l'élément d'extranéité de ce sujet, le recours aux sources de droit international privé applicables que sont la convention de double imposition existante, l'acquis communautaire et son pendant spécifique dans notre cas, les accords bilatéraux en l'occurrence amène notre sujet sur la problématique internationale de l'articulation des droits et partant de là sur celui de la hiérarchie des normes en matière internationale.

De manière moins directe qu'avec les trois sources de droit international retenues précédemment, ce sujet recèle également d'autres dimensions juridiques découlant des trois phases que nous avons préalablement précisées. Logiquement, si l'acquisition, la détention, la cession ou la transmission à titre gratuit d'un bien immobilier sont envisagées, il faut alors tenir compte des droits immobiliers, des contrats, des successions et des libéralités. Allant un pas plus loin, cette prise en compte doit se faire dans un cadre international ce qui nous ramène une fois de plus à cette dimension majeure dans le cadre de ce travail.

Enfin, et ce sera la dernière dimension discernée à ce stade, celle caractérisée par la gestion de patrimoine dont l'existence académique n'est probablement pas encore établie mais qui apparait comme la jonction entre le droit et la finance. Bien que ce document soit clairement positionné comme de nature juridique, certaines références au domaine de la finance seront faites. Il est ici question des développements concernant certains raisonnements économiques ou bien encore ceux en lien avec les problématiques de financement.

Le balayage des domaines académiques dans lesquels cette problématique s'inscrit permet de réfléchir à la méthode qui sera retenue pour traiter cette dernière. Il semble logique dès le moment où notre travail porte sur deux pays de se placer dans le cadre des études de droit comparé. C'est le positionnement que nous adopterons dans ce travail. Il serait alors possible de se limiter à observer comment un pays traite une situation par rapport à l'autre à l'aune d'un concept choisi, d'un contrat ou d'une situation unique. Ce n'est pas cette solution qui sera retenue, notre ambition étant plus globale et avant tout dictée par le souci de garder une dimension temporelle et chronologique. Adopter une approche statique ne saurait convenir, c'est pourquoi notre méthode devra s'atteler à respecter cette séquence décrite plus haut lorsque les « phases successives » ont été introduites. De manière cohérente, la méthode retenue devra donc pouvoir être déclinée à chacune des étapes identifiées qui sont l'acquisition, la détention, la cession et la transmission à titre gratuit du bien immobilier par le non-résident afin de suivre cette dynamique.

Cette colonne vertébrale instituée, il faut définir un outil d'analyse nous permettant d'aborder chacune de ces réalités afin de conserver l'homogénéité longitudinale de notre analyse. Un tel outil, qu'il est avantageusement permis de qualifier de grille d'analyse, doit nécessairement pouvoir se retrouver lors de chacune de ces phases mais également pouvoir être mobilisé pour illustrer les problèmes de droit dont nous avons évoqué l'incidence. Il s'agit, au risque de se répéter, des problèmes d'articulation entre le droit national et le droit international, le but ultime étant d'assurer aux contribuables concernés un traitement non seulement compatible mais encore conforme au droit international. Afin de schématiser notre propos, la grille d'analyse qu'il nous faut formuler doit permettre de respecter deux contraintes que l'on peut représenter autour d'un premier axe longitudinal de nature temporelle (cheminant autour des phases d'acquisition jusqu'à la transmission) et un d'un second axe vertical construit autour des différentes sources juridiques (nationale, conventionnelle et européenne).

Cette clé de voûte de notre analyse doit donc présenter un caractère commun à chacune des opérations envisagées (axe longitudinal) mais aussi se retrouver au sein des sources

juridiques mobilisables (axe vertical). Elle doit en outre et principalement permettre d'analyser si un non-résident détenant un bien immobilier se voit traiter de manière spécifique, et peut être, différente de celle appliquée à un résident. La formulation du sujet visait la détention des non-résidents en supposant que leur traitement par l'administration fiscale du pays de situation du bien puisse suggérer un traitement particulier et différencié. En premier lieu, cette différentiation, n'est pas une certitude. De plus, cette différentiation peut éventuellement être compatible avec le droit national (ou ne pas l'être). Elle peut encore être conforme au droit international (ou ne pas l'être). C'est là où l'analyse des systèmes juridiques nationaux tant français que suisse est informative car, comme nous le verrons, les deux systèmes ont intégré dans leurs principes de taxation une égalité de traitement entre les contribuables ainsi qu'un principe de non-discrimination. Il apparait logique de penser que selon ces principes, partagés de chacun des côtés de la frontière, il ne devrait pas être possible de trouver un traitement de la part de chacun de ces pays qui puissent être caractéristiques d'une situation ou un contribuable du fait de sa résidence soit traité différemment, en l'occurrence ici du fait de sa détention immobilière.

Ces deux principes d'égalité et de non-discrimination, qui rappelons le sont des principes reconnus d'imposition par chacun des deux pays, présentent un caractère prometteur pour pouvoir être utilisés dans notre grille d'analyse. Il faut encore vérifier que ces derniers soient présents dans les sources de droit international de chacun des systèmes examinés. L'examen de la convention de double imposition sur le revenu et la fortune[21] fait clairement état d'un principe d'égalité et de non-discrimination qui sont clairement retenus au sein d'articles particulier de la convention ou de manière induite visant des opérations particulières (comme par exemple l'article 15 al. 4 établissant une égalité de traitement lors du calcul de la plus-value réalisées par les résidents et les non-résidents). C'est donc assez logiquement que l'idée de concevoir la convention de double imposition comme se référant à ces deux principes clés peut être validée. Il reste donc à considérer la position des accords bilatéraux en vigueur entre la Suisse et l'Union européenne en matière de principe d'égalité de traitement et de non-discrimination.

[21] La même remarque reste valable pour la convention de double imposition sur les successions entre la France et la Suisse, aujourd'hui dénoncée.

L'exercice est un peu moins aisé que dans les cas de l'analyse des conventions de double imposition et ceci pour deux raisons. La première découle du fait que les accords bilatéraux, l'acquis communautaire en général, comme nous l'avons signalé, ne connait pas de pan dédié spécifiquement à la fiscalité directe des personnes. Dès lors, les dispositions pertinentes en termes de fiscalité ne peuvent s'analyser que de manière assez indirecte comme par exemple avec l'accord bilatéral sur l'épargne entre la Suisse et l'union européenne qui indique les conditions fiscales appliquées à l'épargne gérée en Suisse pour des résidents européens. Par conséquent, un texte seul ne peut permettre l'analyse des deux principes identifiés.

Par ailleurs, le principe d'égalité de traitement se retrouve parmi les principes fondateurs de l'Union européenne et constituent assurément une valeur devant être défendue et promue au sein des pays membres ou liés à l'Union. Il s'agit d'un droit fondamental au même titre que le principe de non-discrimination qui fait partie des grands principes reconnus par l'Union. L'analyse des jurisprudences européennes en matière fiscale ne montre pas, comme nous le verrons, malgré tout, un attachement prononcé à ces principes de référence fort pour corriger des situations sujettes à inégalité ou discrimination. Devons-nous en conclure que notre démarche est vouée à l'échec devant cette incapacité à cerner le poids de ces principes dans le cadre européen.

La réponse est négative car l'acquis communautaire, largement repris par les accords bilatéraux, s'appuie sur des principes qui visent à établir et faire respecter un certain nombre de libertés fondamentales qui ne peuvent souffrir, ou alors que de manière très exceptionnelle, de restrictions. Parmi ces libertés, il est possible de citer les libertés de circulation des personnes et la liberté de circulation des capitaux. Ce sera à travers ces atteintes, ces restrictions à ces libertés que la Haute cour européenne argumentera pour dire sa position à l'égard de dispositions nationales qui d'une part restreignent ces libertés et d'autre part sont illustratives d'un traitement inégalitaire ou discriminatoire. Cette jurisprudence, ci elle ne s'applique pas directement sur le territoire helvétique est en revanche utilisée par le Tribunal fédéral (ou d'autres juridictions de rang cantonal) pour statuer. Dès lors, les décisions européennes s'imposent en Suisse n'ont pas de par leur valeur supranationale, mais par le fait qu'elles visent à faire respecter les « principes fondateurs de l'Union Européenne » comme par exemple la liberté de circulation des personnes et des capitaux, liberté qui se doit d'être assurée en Suisse de par la signature des accords bilatéraux qui eux s'imposent à la Suisse.

Par conséquent et pour simplifier, les principes d'égalité et de non-discrimination font bien partie de l'appareil juridique européen, mais ils sont intégrés voire absorber par la poursuite d'un objectif de liberté qui en quelque sorte leurs serait supérieur. Ces libertés de circulation, tant des personnes que des capitaux, ne connaissent que de faibles atténuations et semblent de surcroit déceler un pouvoir de coercition envers les états les enfreignant plus puissant que les principes que nous avons initialement établis.

Il semble dès lors que ces deux principes, soit directement selon les conventions, soit indirectement selon les accords bilatéraux, se retrouvent parmi les deux sources de droit international que nous avons identifiées. Dès lors, l'examen mené a démontré que les trois sources nationale, conventionnelle et bilatérale partagent au moins ces mêmes caractéristiques.

Concernant l'axe longitudinal, la réponse sera plus rapide et affirmative dès lors que ces phases correspondent à des actes juridiques circonscrits, la possibilité de voir un traitement inégal apparaitre ne pourra venir que de dispositions particulières portant sur les aspects civils ou fiscaux de ces transactions ou actions. Il ressort de cette description méthodologique que la grille d'analyse envisagée soit applicable au cadre défini.

Tous les éléments méthodologiques ont maintenant été introduits puisque les deux axes et la grille ont été décrits. Notre analyse va donc pouvoir s'initier en se basant sur une matrice dont les colonnes seront basées sur les phases de l'axe longitudinal et les lignes sur les sources de droit de l'axe vertical. L'intersection d'une ligne et d'une colonne constituera une « cellule » qui formera un point d'analyse au travers du spectre constitué par les principes d'égalité et de non-discrimination.

Le cadre méthodologique a permis de jeter les bases de notre travail en termes d'approche et de rationalité. Cependant, avant d'aller plus loin, il parait nécessaire de décrire les limites et restrictions qui s'appliqueront à ce travail.

La première limite découle des systèmes d'imposition respectifs de chacun des deux pays. Bien que signataire d'une convention de double imposition, France et Suisse se différencient par de nombreuses dispositions fiscales. En tête de liste, il faut d'emblée rappeler la structure fiscale de la Suisse qui connait au moins trois niveaux d'imposition (communal, cantonal et fédéral) pour un même revenu ou élément de fortune (deux niveaux pour la fortune). Sachant qu'il existe vingt-six cantons et donc vingt-six législations (et par là un nombre de juridictions très important devant dire le droit cantonal), il devient nécessaire de circonscrire notre travail. Pour des raisons matérielles d'une part, linguistique d'autre part, ce travail se limitera aux dispositions fédérales et inclura dans son giron les cantons romands essentiellement. Peu ou prou sera retenu en provenance des cantons alémaniques, du canton italophone ou de celui des Grisons.

A cette première limitation géographique s'y ajoute une seconde dérivant des systèmes d'imposition proprement dits. Par comparaison et par souci de trouver des « impôts » communs entre les deux pays, il apparait que la France et la Suisse sont similaires en termes d'imposition sur le revenu. Tous deux pratiquent une imposition portant sur l'ensemble des revenus (avec quelques exceptions) et de plus, tous deux se basent sur une déclaration annuelle pour établir cette taxation (mais sans partager le mécanisme mise en place en France du prélèvement à la source[22]). Ainsi, l'imposition sur le revenu fera donc partie intégrante du champ d'étude de notre travail mais sans prise en compte des modalités administratives.

En ce qui concerne l'imposition de la fortune (couverte par la convention ?), la question peut se poser sur l'étendue de son intégration dans notre travail. La Suisse soumet tous les contribuables à une telle imposition qui s'établit sur une base nette, sans réelle exception quant au seuil de fortune déclenchant son application. A contrario la France a évolué quant à sa position concernant la taxation de la fortune. La modification principale a été l'abandon[23] de

[22] loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, la mise en place du prélèvement à la source a été reportée au 1er janvier 2019 par l'ordonnance n° 2017-1390 du 22 septembre 2017.

[23] Au 31 décembre 2017.

l'*impôt sur la fortune* (I.S.F.) et son remplacement par l'*impôt sur la fortune immobilière* (I.F.I) dont la matière taxable se limite, à la différence de l'ISF, au patrimoine immobilier net. De plus, à l'instar de l'I.S.F., l'I.F.I. n'est redevable que sous des conditions de montants (pour le seuil de déclenchement et pour la base taxable), ce qui constitue assurément une différence notable avec l'imposition suisse de la fortune. Enfin, l'imposition française traite de manière privilégiée la résidence principale qui bénéficie d'un abattement important au moment de l'élaboration de la taxation. En dépit de ces différences, il nous semble opportun de maintenir cette imposition dans le cadre de notre étude car l'objet de la détention étant l'immobilier, la probabilité que des non-résidents soient concernés par ces de modes de taxation (en France et en Suisse) apparait élevée et justifie donc son intégration.

Une autre interrogation quant au spectre de notre étude concerne un mode de taxation helvétique qui n'est pas (ou peu) usité en France. La *taxation au forfait* présente, pour certains contribuables étrangers, un avantage indéniable puisque ce ne sont pas les revenus qui sont à la base de la taxation mais, pour simplifier, les sommes dépensées en Suisse (à l'exclusion de tout autre élément). Ce mode de taxation connait un désamour du côté helvétique qui progressivement souhaite l'abolir du moins au niveau cantonal. Cependant son intérêt dans le cadre de de notre travail est avéré puisqu'il pose la question de savoir comment des non-résidents (le bénéfice de ce statut étant remis en cause pour eux) soumis à cette taxation seront traités fiscalement par l'administration française au titre de leurs détentions immobilières en France. C'est donc un sujet d'actualité dont les développements futurs relèvent d'une importance considérable pour les personnes concernées. L'enjeu en est simple, la position française étant de refuser le bénéfice de la convention à ces contribuables suisses imposés selon la dépense, cette dernière cherche à les identifier. Le problème c'est que l'administration française n'a, ou plutôt n'avait, aucun moyen pour connaitre le mode d'imposition de ces contribuables jusqu'à ce que le Tribunal fédéral[24] lui « ouvre la porte ». En tout état de cause, la taxation au forfait sera déclinée durant les prochains développements.

[24] Toutefois, en 2019 une jurisprudence suisses ouvrent la voie à une solution en corroborant la position française visant à refuser aux résidents français en Suisse TF, 2C_265/2018 du 1er février 2019.

Les autres prélèvements fiscaux liés à la détention ou l'utilisation d'un bien immobilier telle que la taxe foncière française ou son quasi équivalent suisse seront exclus de principe de notre étude. Dans le cas où cela s'avère nécessaire, il sera clairement fait référence à la taxation invoquée et aux raisons pour lesquelles il a été décidé de s'y référer.

La centralisation française présente l'avantage de pouvoir s'appréhender comme un bloc monolithique ceci en comparaison du fédéralisme suisse qui apparait comme un ensemble désarticulé. Cette différence a permis au travers de ces trois derniers paragraphes de préciser les délimitations de notre travail qui portera donc principalement sur la législation fédérale et romande côté suisse et de principe sur la législation nationale coté français, englobera les impositions sur le revenu et la fortune puisque présents dans les deux pays et objets de la convention de double imposition et enfin intégrera l'imposition selon la dépense qui fait l'objet d'un large débat entre les deux pays.

En regard des actualités passées, présentes (et futures), l'intégration du prélèvement sociaux sur les revenus du patrimoine détenus par des non-résidents semble s'imposer. Depuis 2012, le débat fait rage entre l'administration française et « elle-même » sur l'opportunité de soumettre ces non-résidents à ces prélèvements. Ne trouvant que peu d'objecteur au niveau national, la décision de les soumettre fut promptement prise. Depuis lors, les juridictions nationales et européennes sont sollicitées pour clarifier le bien-fondé de cette soumission à ces prélèvements. Les réponses se succèdent de part et d'autre et laissent penser au début de la rédaction de cette thèse que les rebondissements seront encore nombreux. Une des questions étant de déterminer la nature de ces prélèvements, s'agit-il de cotisations sociales ou bien d'un impôt ? En fonction de la réponse, soit la convention de double imposition pourrait permettre de répondre de la compatibilité de ces prélèvements avec le droit international conventionnel, soit le droit européen relatif à la coordination des systèmes de sécurité sociale pourrait apporter des éléments de réponse.

Ces quelques lignes suffisent à démontrer l'urgence et la teneur de ce débat relatif à ces prélèvements. A la pure dimension juridique, il faut lui ajouter le poids économique que cela représente pour les contribuables puisque au moment de son instauration ces prélèvements (aujourd'hui CSG, CRDS, ..) s'élevaient à un taux de 1,1% pour connaitre une évolution progressive et régulière amenant ce taux à 17,2% (2020). Cette question des prélèvements devient cruciale car le taux devrait continuer à augmenter dans les prochaines années du fait

d'une part de la base cédulaire de sa ponction, d'autre part de la volonté affichée du (des gouvernements) de glisser vers cette taxation relativement discrète (mais pas indolore).

Le périmètre va s'étendre donc à ces prélèvements sociaux dont la nature que l'on qualifiera de mixte interroge sur leurs applications étendues aux non-résidents. Ce passage, qui nous semble obligé, devrait permettre de préciser la manière dont la France conçoit l'assujettissement à des prélèvements dont la nature n'est semble-t 'il ni fiscale ni analogue à des contributions sociales.

Une dernière délimitation relative au système fiscal doit être apportée, elle concerne la fiscalité des successions et des donations. Devant les enjeux en termes financiers que cela représente, soit du fait d'un décès, soit du fait d'une libéralité, la fiscalisation de ces opérations intéresse en premier lieu les administrations concernées. De ce point de vue, force est de constater la différence d'approche entre les deux pays puisque la Suisse réserve cette taxation aux cantons qui sont libres de la pratiquer (depuis 2016, deux cantons s'y refusent pour toutes successions ou donations). Par ailleurs, hormis de rares exceptions (le canton de Vaud par exemple), les cantons ne pratiquent pas de taxation sur les transferts de patrimoine en ligne directe (parents vers les enfants), et aucuns ne frappent le transfert entre conjoints. A l'opposé, la France connait une taxation significative des successions et donations en termes de taux d'imposition et par ailleurs considère la base taxable de manière élargie puisqu'elle porte, selon le cas sur la personne transférante le patrimoine, sur la personne qui reçoit le patrimoine ou sur le patrimoine lui-même indépendamment de la personne transférante ou « récipiendaire ».

Ces différentes approchent peuvent s'opposer en cas de décès par exemple puisque à l'approche restrictive suisse s'oppose l'approche extensive française. Afin d'illustration, un bien immobilier situé en Suisse transmis en cas de décès d'un résident suisse à un neveu résident français serait imposable en Suisse au niveau cantonal et en France. De même, si le transfert a lieu en faveur d'un enfant résident français, le bien serait exonéré en Suisse mais taxable en France. Dans le but de limiter ces situations de double imposition, le salut devrait se trouver dans le droit international et là malheureusement le vide conventionnel règne depuis le 1er janvier 2015 en matière de successions. On voit poindre ici les difficultés que ces situations peuvent engendrer ce qui justifient de les analyser durant notre travail.

A ces premières précisons concernant les éléments couverts ou exclus dans le cadre de ce travail et tenant des systèmes d'imposition, il est de bon ton de les compléter par des exclusions portant sur le tes types de contrats qui ne seront pas abordés ou à peine esquissés.

En premier lieu, la question de la détention indirecte d'un bien immobilier. Le cas de la détention indirecte par une SCI française dont les associés sont résidents suisses d'un bien immobilier situé en France sera abordé. Cette pratique est encore répandue à l'orée de cette année 2015 du fait des avantages fiscaux et patrimoniaux que cela offrait. Nous exclurons de notre analyse la situation inverse où les associés seraient résidents français permettant la détention d'un bien situé en Suisse. La raison en est assez simple, la notion de SCI dans le sens de société civile n'a pas de corollaire en droit suisse. Cette SCI sera traitée à l'aune de ce qui est considérée comme une société immobilière en droit suisse qui n'offre finalement que peu d'intérêt fiscal (pour faire court, elle est taxée comme une société classique). Le recours à ses sociétés dites immobilières se justifie en Suisse pour des raisons souvent autres que fiscales.

Une autre situation sera traitée de manière déséquilibrée, celle relative à la détention du bien immobilier situé en France selon son affectation au patrimoine privé ou commercial du résident suisse. Il s'agit là encore d'une différence de conception de droit et de droit fiscal en particulier. Ainsi, si la question mérite d'être posée dans ce sens, l'inverse n'est pas vrai puisque l'unicité du patrimoine en droit français reste malgré tout, pour le moment, sanctuarisée.

Une dernière précision notable sur l'étendue de ce travail, et des territoires qui ne seront pas inclus, relève de la notion de biens immobiliers pertinente pour sa réalisation. Bien que la notion de biens immobiliers soit définie au cours du second chapitre de cette thèse, celle-ci apparait « floutée ». En effet, la convention de double imposition entre la France et la Suisse indique que la notion de bien immobilier doit être comprise selon la conception propre à chacun des pays signataires. C'est la raison pour laquelle, il est nécessaire d'en procéder à l'exégèse, ce qui sera réalisée. Cependant, dans le but de simplifier nos développements futurs (il est fait référence ici aux chapitres consacrés aux différentes phases soit l'acquisition, la détention et la cession ainsi que sa transmission), l'expression « biens immobiliers » doit être comprise comme se référant à des biens dédiés au logement des personnes, soit d'un point de vue locatif, soit par destination à usage personnel telle une résidence secondaire. Cette limitation permet

d'écarter les cas de figure relative à des biens de nature professionnelle[25], des forêts ou des sites permettant l'extraction minière. Il sera de cette manière plus facile se concentrer sur des situations qui sont supposées être celles les plus communes.

Lors du développement consacré à cette transmission à titre gratuit, les questions relatives aux donations particulières telles que les « donation-partage » ou celles basées sur un démembrement ne seront pas ou peu abordées car bien qu'intéressante, elle nous semblait trop spécifique par rapport à notre sujet. De même la possibilité de recourir à un trust pour organiser la transmission a été écartée car le trust s'il est reconnu au moins fiscalement en Suisse ne l'est que parcimonieusement en France, tant au niveau fiscal que civil. Cette ultime précision faite, la dernière étape de notre introduction peut être abordée.

Il s'agit pour nous d'expliciter le plan retenu afin de répondre à la problématique soulevée et tenir compte des dimensions, enjeux et méthode que nous avons pu présenter au fur et à mesure de notre progression. Cette thèse va s'articuler autour de trois parties qui vont permettre de suivre chronologiquement les phases dont nous avons retenu l'occurrence préalablement.

Une première partie, comprenant deux chapitres, s'attachera à définir les termes de notre sujet afin de clarifier leurs compréhensions et leurs implications pour le reste de notre travail. A la notion de non-résident invoqué dans le sujet, répond celle de résident et plus spécifiquement de résidence fiscale (chapitre I). Cette notion correspond avant tout à une disposition nationale qui, nous l'espérons reste compatible avec les notions retenues par les sources de droit international comme celle inscrite par la convention. Cette analyse de la définition de la résidence fiscale doit aussi être réalisée en fonction du type d'imposition envisagée puisqu'il faut vérifier que la définition par exemple selon l'impôt sur le revenu soit la même que celle sur les successions au risque de voir le sujet se complexifier à l'infini. C'est encore un moyen de présenter les différents types d'imposition et l'assujettissement qui en découle pour les résidents et les non-résidents. Dans un second temps, la notion de bien immobilier (chapitre II), notion avant tout issue du droit civil sera explicitée, et ce des deux

[25] Sauf mention expresse au cours de nos développements.

côtés de la frontière. Ce sera l'occasion de se plonger dans les arcanes des traditions juridiques de chacun de ces deux pays et de montrer comment l'histoire, la culture et en fin de compte l'influence du droit romain et du droit germanique explique les différentes conceptions du bien immobilier et de patrimoine. Mais cette compréhension du bien immobilier doit aussi être réalisée du point de vue du droit fiscal marquant en cela une indépendance vis-à-vis du droit civil. Enfin, les apports du droit international en matière de biens immobiliers seront précisés.

La seconde partie de notre manuscrit portera sur les trois premières phases envisagées soit l'acquisition (chapitre III), la détention (chapitre IV) et la cession (chapitre V) d'un bien immobilier. Le chapitre concernant l'acquisition permettra de comprendre quelles sont les restrictions, si elles existent quant à l'acquisition par un non-résident d'un bien immobilier. Ces restrictions peuvent être contractuelles relatives à la nature du bien désirant être acquis, c'est le cas de la Suisse, où fiscal du fait de règles spécifiques à la personne du non-résident (représentant fiscal). Ce chapitre sera aussi l'occasion de traiter des problèmes de financement transnationaux tant en termes de difficultés de montage de l'opération qu'en termes de risques liées au contrat de financement. Le chapitre suivant traitera spécifiquement des problèmes de détention d'un tel bien et de la fiscalité potentiellement discriminante qui la frappe. La gestion des revenus, des charges et des déficits sera évidemment abordée sachant que l'Union européenne a pu à de nombreuses occasions préciser le champ du possible en la matière. Le chapitre final de cette seconde partie portera sur la cession du bien ce qui correspond à une transmission à titre onéreux. La fiscalité applicable sera détaillée toujours avec le souci de montrer les problèmes d'inégalité et de discrimination que ces transactions peuvent déclencher.

La troisième partie de cette thèse, qui est composée de quatre chapitres, s'intéresse à la transmission à titre gratuit d'un bien immobilier détenu par un non-résident. C'est donc la possibilité de donation et la situation découlant d'un décès qui est appréhendée lors de cette ultime partie. L'approche chronologique est particulièrement « seyante » puisque deux dates servent de point d'inflexion en la matière. La première date correspond au 31 décembre 2014 à laquelle la convention de double imposition sur els successions entre la France et la Suisse est abandonnée et la seconde correspond au 17 août 2015 qui connait l'entrée en vigueur du règlement européen sur les successions. Afin de mettre en évidence les conséquences successives des modifications légales et conventionnelles, une approche séquentielle a été retenue. L'idée poursuivie étant de mettre en avant la situation qui prévalait avant l'abandon de

la convention, celle qui lui a succédé caractérisée par un vide conventionnel mais jusqu' à la date de l'instauration de ce règlement européen. Une fois mise en application, ce règlement déploiera ses effets qui n'auront qu'une portée civile directe (tant sur les successions que sur les donations) et une portée fiscale indirecte. Ce contexte, a priori stabilisé à la suite de l'introduction du règlement européen peut servir de base à des réflexions portant sur des solutions envisageables respectant le règlement les dispositions européennes et compatibles avec le vide conventionnel régnant en matière de succession.

Le chapitre VI sera consacrée à la situation existante avant l'abolition de la convention et permettra de comprendre comment une succession (couverte par la convention) et une donation (a priori non complètement couverte) étaient traitées. Cette mise en perspective des avantages fiscaux offerts par la convention permettra de mieux comprendre le vide conventionnel qui résulte de l'abandon et ouvre la voie à un retour aux dispositions nationales.

C'est l'objet du chapitre VII dont la ligne directrice est de décrire les suppositions civiles nationales qui frappent les successions et les donations. Cette étape se justifie comme nous le savons par le fait que si la convention fiscale ayant disparue, c'est la fiscalité nationale qui va s'appliquer indépendamment de la fiscalité potentielle de l'autre pays. Par contre, la répartition civile qui découle des dispositions nationales d'un pays, peut modifier les valeurs des actifs transmis et donc le montant fiscal finalement dû.

L'année 2015 expérimente le vide conventionnel, mais l'année 2015 est encore celle qui connait l'instauration effective du règlement européen sur les successions (17 août 2015). Il faut donc distinguer le cas où la succession (et dans une moindre mesure la donation) a lieu entre le 1er janvier 2015 et le 17 août 2015, c'est le chapitre XIII qui permettra cette étude en illustrant en particulier les conséquences fiscales (et non plus civiles comme lors du chapitre précédent).

Enfin, le traitement opéré après l'instauration du règlement européen sera abordé dans le cadre du chapitre IX ce qui permettra de mettre en évidence les conséquences d'un tel règlement et d'envisager certaines solutions aux problèmes de double imposition dans un cadre alors assagi.

Notre introduction arrive à son terme et c'est encore l'occasion d'écrire quelques lignes sur l'esprit général de ce travail afin d'y préparer les esprits. La partie introductive de cette

thèse a volontairement essayé de décrire au mieux le contexte et les différentes dimensions d'un sujet d'aucun pourrait trouver ardu. L'approche méthodologique décrite présente un caractère mécanique qui semble lourd à « diriger » et « probablement difficile » à suivre. Cependant, il nous semble que ce procédé est adapté à notre problématique et présente l'avantage d'apparaitre cartésien et de permettre une certaine unité d'analyse. Ce « manteau analytique » permet de conserver à l'esprit la vision précédemment illustrée et donc d'empêcher ce même esprit de ce perdre lors de lecture du reste de notre manuscrit devant la profusion des analyses d'articles, l'agglutinement de lois, le magma issu de la jurisprudence et de la doctrine, rythmée par des va et vient incessant entre la situation française puis la situation suisse ainsi que par des emprunts aux droits civils, au droit international et bien sûr en trame de fonds au droit fiscal. C'est donc à une anamorphose que j'invite le lecteur selon laquelle une situation définie sera observée selon le point de vue suisse puis selon la position française et finalement par le prisme du droit international.

Première Partie : définitions des notions de résidence fiscale et de biens immobiliers

Cette première partie vise, en précisant et définissant les termes clés de notre sujet d'une part à circonscrire notre sujet et d'autre part à jeter les ponts entre les différentes dimensions de ce même sujet.

La notion de résident fiscal est au cœur de notre problématique, elle sera donc définie et explicité au cours de ce premier chapitre. Bien évidemment, cette notion sera déclinée selon les conceptions françaises et suisse et confrontée à celle retenue par la convention de double imposition. Cette approche amènera également à s'interroger si cette notion de résident fiscal est unitaire au sein des systèmes d'imposition nationaux ou s'il est possible de trouver dans l'un ou l'autre des pays une conception différenciée en fonction des impôts envisagés. Enfin, ce chapitre sera utilisé pour présenter les impositions relatives à chaque pays sous l'angle de cette notion de résidence pour pouvoir mettre en perspective le poids joué par la convention de double imposition (lorsqu'elle existe) par rapport à ces impositions.

Le deuxième chapitre prolongera l'analyse des termes de notre sujet en plaçant le curseur sur la notion de bien immobilier. La convention indiquant que la notion retenue est celle du pays de situation de ce bien, il est logique de se pencher sur les conceptions juridiques nationales de ces « biens ». A ce titre il est également intéressant d'observer les potentielles différences de conception qui pourraient être relevées tant sur la notion elle-même de bien immobilier que sur celle de patrimoine. Les deux notions sont liées dans la perspective où le patrimoine apparait à la fois comme le contenant et le contenu. C'est donc la liberté d'accès ou les restrictions à la propriété immobilière qui seront analysées tant du côté suisse que français. Les ramifications avec d'autres branches du droit telles que le droit à s'établir seront tissées pour permettre d'aborder le rôle joué par le droit international et sa reconnaissance par le droit national ce qui peut se reformuler comme étant la discussion relative autour de la hiérarchie des normes.

Chapitre I : La notion de résident fiscal et étendue de l'assujettissement

Au cours de l'introduction à notre travail, il a été décrit combien il était important de pouvoir déterminer avec précision qui était résident aux yeux de chacun des droits internes, et à fortiori ceux qui ne l'étaient. De plus, ces définitions aussi importantes soient-elles, doivent être appréciées en fonction des catégories d'impôts qui nous semblent devoir être pertinentes dans le cadre de notre étude. Il sera aussi utile de préciser si ces notions sont les mêmes pour chacune des catégories concernées ou s'il est possible de distinguer dans les textes ou les jurisprudences des différences notables.

Conséquemment à ce qui précède, ce chapitre visera à décliner ces notions de résidence fiscale et de son pendant, l'assujettissement, en fonction de deux grandes catégories d'imposition que sont respectivement l'impôt sur le revenu et la fortune d'une part, l'impôt sur les successions et les donations d'autre part.

La première catégorie retenue s'explique par le fait que l'impôt sur le revenu ou la fortune sont levés du vivant du contribuable. Ils permettent de percevoir l'impôt en fonction des décisions des contribuables sur leurs flux de revenus puis, dans un second temps, sur leur « stock de richesse » que cela a permis de créer. En ce sens, les règlementations fiscales édictées par l'Etat illustrent comment ce dernier considère et/ou souhaite orienter le revenu généré par un contribuable et simultanément quelle place il souhaite attribuer à cette accumulation de richesse. Ce sont donc clairement des impositions qui frappent entre autres, la détention et la gestion des biens immobiliers. Il sera donc intéressant d'analyser les différences entre la France et la Suisse pour caractériser leur approche respective, et dans le même temps de s'arrêter plus spécifiquement sur l'assujettissement des non-résidents, tenant compte du fait qu'une convention de double imposition couvre ces impositions particulières.

L'imposition des successions et donations s'appliquent lors de la transmission à titre gratuit de biens détenus par le donateur ou le défunt. Ce simple rappel permet de mettre en

exergue le fait que cette transmission, d'abord, diverge d'une cession qui est réalisée à titre onéreux, puis vise à attribuer les biens à des personnes choisies, en générale des proches. Les mêmes remarques que pour la première catégorie d'imposition pourraient être apportées sur la considération faite par les Etats à ses opérations et sur le rôle qu'ils leurs reconnaissent, à la différence près que l'accent est mis ici sur un certain type de transmission. En matière immobilière, ces droits transmis ont une valeur particulière pour le donateur /défunt et pour les bénéficiaires de par leurs montants monétaires élevés et du fait de leur nature territoriale donc non transférable physiquement. Ils présentent donc aussi pour les Etats un intérêt particulier. Facilement identifiables et donc taxables, ils constituent une ressource pour les administrations. Par ailleurs, ils correspondent encore à un moyen de transférer une richesse, initialement accumulée voire préalablement reçue, à des proches ce qui pourrait être source d'inégalités.

Encore une fois, Suisse et France ont apporté des réponses somme toutes diversifiées à ces questions car leur approche respective en termes d'assujettissement et d'étendue à cette imposition ainsi que la place accordée à cette dernière dans leur système fiscal respectif sont complètement opposés. Evidemment, ces conceptions divergentes amènent à bien des complications lors de situations transnationales. Ces complications ne peuvent d'ailleurs plus bénéficier de la couverture offerte par la convention de double imposition de 1953 en matière successorale. C'est d'ailleurs cette différence d'approche qui a amené à sa dénonciation par la France.

Au sein de chacun de ces deux grands développements, il sera fait état en filigrane des violations, potentielles ou avérées, au principe d'égalité et de non-discrimination entre les contribuables. De même, l'apport décisif du droit international aux règlements de litige ou inversement les troubles découlant de la carence d'un tel droit seront mis en évidence. La suite de ce chapitre se déroulera autour d'une première partie consacrée à la notion de résident en lien avec l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune. Ce développement permettra d'illustrer les différentes conceptions nationales et précisera ce qu'il en est d'un point de vue internationale. Une seconde partie consacrée à la notion de résident et à l'impôt sur les successions et donations suivra, permettant ici encore de préciser les positions nationales et internationales de référence.

I - La notion de résident fiscal et l'impôt sur le revenu et la fortune

La question de l'assujettissement est primordiale pour les opérations transnationales car elle permet d'attribuer et de régler le droit de chaque pays à lever l'impôt et selon quelles modalités. On étudiera d'abord ces questions du point de vue de chaque droit interne et on confrontera leurs réalités à la convention[26] en vigueur. Le développement suivant s'intéressera plus particulièrement à une réalité forte entre les deux pays que constitue l'existence de travailleurs « frontaliers » . Il s'agit dès lors de traiter de cas particuliers.

A - La résidence fiscale et assujettissement

Ces notions étant fondamentales pour notre sujet, il est logique d'en clarifier la portée d'abord en spécifiant ce qu'est la résidence fiscale d'un point de vue interne, puis de spécifier l'assujettissement qui en découle. A la suite de ces deux développements, une analyse comparative de cet assujettissement permettra de mettre en lumière des différences d'approche. Enfin, les dispositions de la convention relatives à ces questions doivent permettre de comprendre comment ces « règles internes » peuvent se concilier avec les « orientations » données par cette convention.

1) La notion de résident fiscal en droit suisse et français

[26] Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966.

Selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (L.I.F.D.)[27], l'assujettissent fiscal dépend soit du rattachement personnel (art.3), soit du rattachement économique (art.4), ceci au regard du droit fiscal suisse. Le rattachement personnel découle de la domiciliation ou du séjour en Suisse.

La domiciliation est définie comme le fait de résider en Suisse avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'il y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral. On notera que la seule intention suffit à emporter la notion de domiciliation. Une personne séjourne en Suisse au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable, soit elle y réside pendant 30 jours au moins et y exerce une activité lucrative ; soit elle y réside pendant 90 jours au moins sans y exercer d'activité lucrative.

Le rattachement économique concerne entre autres les personnes physiques (qui ne sont pas assujetties du fait du rattachement personnel) qui sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qui sont titulaires de droits de jouissance réels ou de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, portant sur un immeuble ou bien encore font commerce d'immeubles ou servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières.

Le Code général des impôts (C.G.I.) indique que sont imposables au titre de l'impôt sur le revenu les personnes qui ont leur domicile fiscal en France (art.4 A). Dans son art.4 B al.1, il précise que le domicile fiscal au regard du précédent article sera reconnu pour les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal, celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire, celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

Cet article fût complété lors de l'approbation de la loi de finances 2020[28] par l'élargissement des personnes susceptibles d'être considérées comme résident français malgré leur résidence étrangère. En effet, l'article modifié indique que « Les dirigeants des entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 250

[27] Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) du 14 décembre 1990.

[28] LOI n° 2019-1479 du 28 décembre 2019

millions d'euros sont considérés comme exerçant en France leur activité professionnelle à titre principal, à moins qu'ils ne rapportent la preuve contraire. Pour les entreprises qui contrôlent d'autres entreprises dans les conditions définies à l'article L. 233-16 du code de commerce, le chiffre d'affaires s'entend de la somme de leur chiffre d'affaires et de celui des entreprises qu'elles contrôlent.» [29]

La formulation de cet article laisse donc penser que la résidence d'un dirigeant à l'étranger reconnue par ce pays peut se doubler d'une résidence française au titre de l'impôt sur le revenu. Il parait assez évident ici que si il existait une orientation donnée à ce texte, elle viserait à pouvoir réintégrer dans le spectre fiscal français des dirigeants qui auraient voulu structurer leur activité en s'assurant d'un lieu de vie autre que situé sue le territoire français. Cependant, son interprétation pourrait donner lieu à la reconnaissance par la France de ce statut de résident à des personnes résidentes à l'étranger et dirigeants de sociétés uniquement actives à l'étranger mais qui par le biais d'une opération de rachat deviendrait « principalement « actifs en France.

2) L'étendue de l'assujettissement en droit suisse et français

Selon l'art. 6 de la loi sur les impôts fédéral direct (LIFD), dans le cas du rattachement personnel, l'assujettissement est illimité, il ne comprend toutefois pas les revenus générés au travers d'un établissement stable, d'une entreprise ou d'un bien immobilier situé à l'étranger. Concernant le rattachement économique, l'assujettissement est limité et ne porte que sur les revenus générés au travers d'un établissement stable, d'une entreprise ou d'un bien immobilier situé en Suisse. Ainsi formulé, l'étendue de l'assujettissement respecte le principe de territorialité.

Le même exercice mené dans le cadre français nécessite de distinguer selon l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur la fortune.

[29] Les dirigeants mentionnés au deuxième alinéa du présent b s'entendent du président du conseil d'administration lorsqu'il assume la direction générale de la société, du directeur général, des directeurs généraux délégués, du président et des membres du directoire, des gérants et des autres dirigeants ayant des fonctions analogues.

Selon l'art.4 A, les personnes qui ont leur domicile fiscal en France sont redevables de l'impôt sur l'ensemble de leur revenu. Pour les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France, l'impôt est dû uniquement sur les revenus de source française. Cette formulation est, à l'opposé du point précédent. Mondiale elle intègre tous les revenus dans le cas d'un assujettissement total. Aucun élément n'étant exclu, les risques de double imposition sont accrus. En ce qui concerne l'imposition sur la fortune, la disparition de « l'impôt sur la fortune » remplacé par l'impôt sur la fortune immobilière ne s'est pas traduite par une modification quelconque de l'étendue de l'assujettissement.

Selon l'art 885 A du CGI, « sont soumises à l'impôt annuel de solidarité sur la fortune, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à 1 300 000 € :

1° Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France. […].

2° Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France. […]. Les conditions d'assujettissement sont appréciées au 1er janvier de chaque année ».

Par ailleurs, l'article 885 L stipule que « Les personnes physiques qui n'ont pas en France leur domicile fiscal ne sont pas imposables sur leurs placements financiers. Ne sont pas considérées comme placements financiers les actions ou parts détenues par ces personnes dans une société ou personne morale dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société. Il en est de même pour les actions, parts ou droits détenus par ces personnes dans les personnes morales ou organismes mentionnés au deuxième alinéa du 2° de l'article 750 ter ».

Il découle de ces deux articles que l'assujettissement à l'impôt de solidarité sur la fortune repose sur deux conditions à savoir un seuil d'actif net et une condition de domiciliation. Hors, rien n'est indiqué dans la loi quant aux critères de domiciliation relatifs à l'ISF. Il semble donc logique de penser qu'il n'existe pas de domiciliation particulière à l'ISF et que par conséquent il faille se baser sur la domiciliation de l'article 4 B du CGI. Il est donc ici question des critères multiples qui peuvent être retenus pour déterminer le domicile. Encore une fois le droit interne pourra permettre un assujettissement relativement élargi à cet impôt du fait de cette multiplicité

de critères. La compatibilité de cette analyse devra être vérifiée dans un second temps avec les obligations conventionnelles.

3) Analyse comparative des conditions d'assujettissement

La lecture de ces articles met en avant une définition plus large du résident fiscal français qui se base sur la domiciliation et sur la notion d'activité principale. En droit suisse, la domiciliation est aussi retenue mais se définit de manière différente. Elle se base encore sur un critère de durée qui n'apparait pas aussi clairement dans le cas français. La principale conséquence qui découle de la loi française est qu'elle laisse au juge une large palette d'arguments pour statuer de la résidence fiscale d'une personne physique, de plus ces arguments ne sont pas hiérarchisés. Par contre, en matière conventionnelle, ces critères sont eux justement hiérarchisés. On voit donc poindre ici le hiatus entre le droit interne et l'application de la convention.

Comment pouvoir respecter le droit interne et assurer sa compatibilité avec le droit conventionnel. La solution préconisée généralement est d'appliquer d'abord les règles du droit interne et ensuite de vérifier que cette application ne contrevient pas à la convention en vigueur[30]. On notera que cette pratique a connu une certaine inflexion avec un arrêt du conseil d'Etat du 17 mars 2016[31] qui, s'il confirme bien le caractère aléatoire des critères du droit interne, rappelle la hiérarchisation des critères quant à la détermination de la résidence fiscale en matière de convention.

Par ailleurs, l'étendue de l'assujettissement concernant la résidence fiscale dans le cas suisse comme français porte sur l'entièreté des revenus, c'est-à-dire mondiale. Cependant, à la différence de la France, la Suisse exclut de facto les revenus provenant des entreprises,

[30] CE ass. 28 juin 2002 n° 232276, ministre c/ Société Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080 ; conclusions Austry (contraires) BDCF 10/02 n° 120.

[31] Conseil d'État N° 383335 3ème et 8ème ssr 17 mars 2016.

établissements stables et immobiliers situés à l'étranger. On notera que cette formulation ouvre la porte à différentes interprétations concernant les revenus des entreprises situés à l'étranger puisque dans son sens premier, cela fait référence aux revenus soumis à imposition dans ce pays de situation, et par extension cette formulation pourrait aussi couvrir les dividendes versés par ces entreprises.

L'imposition des non-résidents fiscaux français est, elle, basée sur l'ensemble des revenus de source française ce qui englobe, les trois catégories de revenus visés par l'assujettissement suisse selon le principe de rattachement économique[32], mais encore les revenus dits mobiliers.

Il convient ici de mettre en exergue certaines caractéristiques des droits français et Suisse dans ce qu'ils ont d'original et bien sûr différent. Concernant la résidence fiscale, il semble que le droit français régisse en principe général le fait que tout revenu soit imposable en France quelle que soit la source de ces revenus, française ou non. De ce point de vue, le droit interne Suisse prévoit explicitement l'exclusion dans la base d'imposition de certains revenus de sources étrangères, en particulier immobilier sujet qui nous intéresse ici.

De même concernant les non-résidents, le droit fiscal français soumet à imposition l'ensemble des revenus de source française alors que le droit suisse ne couvre uniquement que les éléments identifiés par la loi. Ces traits juridiques traduisent bien une différence d'approche des systèmes qui pour la France consiste à s'octroyer de principe une légitimité dans l'imposition des revenus alors que cette légitimité n'est que spécifique dans le cadre de la législation suisse. Cette différence de conception explique en partie les approches disparates d'une même situation par les deux pays.

D'un point de vue international, il est assez évident à la lecture de ce qui précède que le droit suisse, pour les points soulevés, respectent aisément les principes régissant les relations fiscales entre pays signataires de convention de double imposition (modèle OCDE 2014 par

[32] On observera que le droit suisse (L.I.F.D. Art.6) prévoit l'imposition de principe des revenus d'activité de source suisse. A ce titre la similarité avec le droit français est actée.

exemple). En effet ce modèle vise à attribuer l'imposition des revenus à un pays signataire en évitant les phénomènes de double imposition. De ce fait, la Suisse en établissant un droit à taxation circonstancié et en refusant une approche générale, d'une part se démarque de la France, d'autre part voit sa compatibilité avec les principes internationaux renforcée. Dès lors, en présence ou non de convention, la Suisse parait à même d'éviter les cas de double imposition car de principe sa législation tend à limiter ces possibilités. La France quant à elle respecte bien évidemment les préceptes internationaux, mais a choisi un mode d'assujettissement qui de principe a une portée générale ce qui induit une imposition en France d'éléments qui devraient être imposés dans un autre Etat. Ainsi, les potentielles situations de double imposition se multiplient et le recours aux méthodes d'élimination de cette double imposition devient patent. Il apparait conséquemment que l'application du droit fiscal français sera plus lourde et probablement plus litigieuse.

4) La résidence fiscale selon la convention de double imposition entre la France et la Suisse[33]

Les dispositions internes présentée, celles relatives à la convention en vigueur entre les deux pays vont permettre de préciser ce qui avait été entendu et qui doit participer aux éléments de clarifications lors d'un litige fiscal. C'est donc naturellement que la définition de résidence fiscale au sens conventionnel sera « rapportée », puis la notion de réciprocité détaillée et enfin l'étude des moyens retenus par la convention pour éliminer les doubles impositions sera déroulée.

a) **La détermination de la résidence fiscale**

[33] Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966.

Comme voulue par l'OCDE originellement, les C.D.I. visent à éliminer les phénomènes de double imposition et, de plus en plus, à éviter les situations de non-imposition. Dans son art.4, la convention signée entre la France et la Suisse concernant l'impôt sur le revenu et la fortune définit la résidence fiscale de la manière suivante : une personne est résidente d'un État si, en vertu de la législation de cet État, elle est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

Il faut insister ici sur le fait que la C.D.I se réfère au droit interne, dans la mesure où il détermine l'assujettissement, pour identifier la résidence fiscale. Cet article indique encore la procédure qu'il conviendra de suivre dans le cas où la résidence ne puisse être déterminée de manière évidente. En effet, il faudra dès lors appliquer de manière séquentielle[34] (et non aléatoire) des critères de détermination (résidence, foyer d'habitation permanent, séjour habituel, nationalité.)

L'article 4-6, b de la convention précise que ne font pas partie du cercle des personnes bénéficiant de la convention, les personnes physiques qui ne seraient imposés dans cet Etat que sur un base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de (ou des résidences) qu'il détient dans cet Etat. Ce paragraphe de la convention vise donc les personnes imposées selon un forfait et il est intéressant de noter que celui-ci a toujours fait partie de la convention depuis son origine. Il est aussi intéressant de noter que depuis la ratification de la convention, il y a eu toujours des résidents suisses imposés au forfait. Preuve qu'une solution existe.

Concernant l'application de la convention et les impôts relevant de celle-ci, l'article 2 de la CDI énumère les impôts couverts par la CDI. Côté français, il est fait mention spécifiquement, mais pas exclusivement, à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe sur les salaires et l'impôt de solidarité sur la fortune. Il faut relever le fait que la CSG/CRDS n'est pas mentionnée distinctivement dans cet article. Côté suisse, les impôts concernés sont les impôts sur le revenu et les impôts sur la fortune qu'ils soient prélevés au profit de la

[34] Tie breaker rule

Confédération, des cantons ou des communes. Nul n'est besoin de rappeler que cette liste d'impôt n'est pas exhaustive et qu'elle peut s'enrichir d'impôts nouveaux de nature identique ou analogue à ceux de cette liste.

b) **Le principe de réciprocité et de non-discrimination**

Dans son art. 26, la C.D.I. rappelle l'égalité de traitement à opérer entre résident et non résident. Elle indique en particulier dans son al.1 « Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation. En particulier, les nationaux d'un Etat contractant qui sont imposables sur le territoire de l'autre Etat contractant bénéficient, dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier Etat se trouvant dans la même situation, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes accordés pour charges de famille. »

Il est clair qu'au travers de cet article, le non-résident bénéficie des mêmes traitements, à partir du moment où il se trouve dans la même situation que, le résident. Hors, par nature, le non-résident et le résident ne peuvent pas se trouver à priori dans la même situation en ce qui concerne la résidence principale, ce qui peut justifier les différences de traitement fiscal relatifs à cette résidence mais qui a priori les interdits pour les autres biens immobiliers détenus. On notera aussi ici que rien n'est dit dans la convention sur les droits et prestations accordés aux résidents et non-résidents. Le fait de payer les mêmes impôts que les résidents attribuent ils aux non-résidents les mêmes droits sociaux financés par l'impôt ?

c) **Les méthodes d'élimination de la double imposition**

Comme rappelé plus haut, la C.D.I a pour objectif de résoudre les situations de possible double imposition. Elle promeut donc des méthodes pour éliminer ces problèmes[35][36], en générale au nombre de deux. L'art.25 indique comment les résidents français et suisses pourront éliminer cette double imposition.

Il est assez frappant d'observer qu'en cas de revenus immobiliers de source française par un résident suisse, la méthode retenue pour éliminer la double imposition, de manière cohérente avec son droit interne, sera celle de l'exemption. La situation symétrique où le résident français reçoit des revenus immobiliers de Suisse, la méthode d'élimination applicable sera celle du crédit d'impôt (conformément à l'esprit de son droit interne, qui rappelons-le intègre l'ensemble des revenus mondiaux dans la base taxable et procède ensuite aux allègements nécessaires).

Comme le rappelle la C.D.I., il est tout à fait permis aux pays appliquant les méthodes d'élimination de la double imposition, en particulier celle de l'exemption, d'intégrer ces revenus exemptés dans le pays pour le calcul du taux d'imposition des contribuables. Cette facilité a été reprise dans le droit suisse.

Les dispositions nationales et conventionnelles abordées, elles permettent d'obtenir un cadre de réflexion générale quant aux relations entre la France et la Suisse. Cependant, des situations tout à fait particulières subsistent qui requièrent de devoir les traiter comme des cas particuliers.

B - Les cas particuliers

[35] BOFIP, **D**ispositions communes - Droit conventionnel - Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel -Élimination de la double imposition, n° BOI-INT-DG-20-20-100, 3 juin 2016.

[36] Plagnet, B., Procédés techniques de suppression des doubles impositions, fasc.352, jurisclasseur droit international, 22 août 2014**.**

Ces cas particuliers se réfèrent à ce qui est dénommé, dans la zone frontalière et plus généralement en Suisse (pays recueillant le plus grand nombre de situations), comme étant des « frontaliers». On entend par frontalier le statut « privilégié » offert initialement aux habitants de la région frontalière situés dans une bande de dix kilomètres le long de la frontière entre la France et la Suisse[37] et qui leurs permettait, entre autres, d'avoir un accès privilégié au marché de l'emploi helvétique. Si initialement les conditions d'obtention de ce statut étaient relativement strictes, force est de constater qu'avec l'accord de libre circulation des personnes résultante de l'intégration européenne et reprise par la Suisse au travers de la signature des accords bilatéraux, ce statut s'est progressivement libéralisé[38]. Cependant d'un point de vue fiscal, la situation reste encore complexe.

Un autre cas particulier va retenir notre intérêt, celui des contribuables soumis à l'imposition au forfait, système d'imposition qui présente de nombreuses spécificités et qui se retrouve dans le collimateur de l'administration français pour les contribuables qui seraient également assujettis en France.

1) Frontaliers travaillant en Suisse

Le traitement fiscal des frontaliers soulève bien entendu le problème de l'assujettissement de ces travailleurs auprès des deux Etats qui pourraient les soumettre à imposition et par là créer une possible situation de double imposition. En effet, le frontalier se caractérise par un lieu de résidence en France et un lieu d'activité en Suisse. Ces faits emporteraient assujettissement selon le droit interne des deux pays concernés. C'est donc avec à-propos que la Convention entre les deux pays est venue régler, au moins partiellement, ces potentielles situations de double imposition.

[37] L'équivalent existe avec les autres frontières de la Suisse avec l'Italie, l'Allemagne et l'Autriche. Le cas du Lichtenstein étant quelque peu à part.

[38] Talerman, D., Travailler et vivre en Suisse : guide pratique pour les résidents et frontaliers,. 3e édition, Paris : Gualino , 2010.

On notera que la C.D.I. n'a pas l'antériorité première du traitement fiscal des frontaliers, puisqu'un arrangement entre la France et la Suisse remontant à 1935[39] s'était déjà penché sur la question. C'est bien naturellement que la France et la Suisse ont fait évoluer leur traitement fiscal coordonné relatif aux frontaliers en signant un accord permettant de régler l'imposition de ces travailleurs de manière homogène[40]. Cet accord qui fût négocié par le Conseil fédéral suisse au nom des cantons frontaliers (Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura) attribuait de principe l'assujettissement de plein droit à la France sur les revenus de « ses » frontaliers. Ce texte, concomitamment à la convention, constituent les deux principales sources d'interprétation. A noter que le canton de Genève qui accueille un grand nombre de travailleurs concernés, ne fût pas signataire de cet accord et dès lors requiert un traitement fiscal particulier (développement a)). Ce sera l'occasion en suite de d'aborder le cas générale (développement b))

a) **Canton de Genève et le statut de quasi résident**

Le canton de Genève présente, comme évoqué plus haut, le particularisme de ne pas avoir suivi les autres cantons frontaliers dans la manière d'imposer les frontaliers. Le canton s'appuie donc sur le droit interne et sa LIFD[41] et sur le droit cantonal en matière d'imposition des personnes physiques[42] (LIPP) qui respecte les préceptes de la convention attribuant à l'Etat où l'activité est réalisée le droit de lever l'imposition. Ainsi la LIPP dans son art.3, la LIFD dans son art.5 et la convention à son art.17 attribue « de facto » la taxation des revenus salariés (on n'envisagera ici que le cas des salariés frontaliers) à l'Etat dans lequel le revenu est versé. Le Canton de Genève s'engage ensuite à reverser une partie de ces impôts à la France en fonction du lieu d'habitation de ces frontaliers. Le but étant de venir participer au frais de fonctionnement des communes dans lesquelles ces frontaliers habitent.

---

[39] L'Arrangement entre la France et la Suisse du 18 octobre 1935, échanges de lettres et de notes de 1910, 1911, 1921 et 1934/35 relatifs au régime fiscal des frontaliers.

[40] Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers du 11 avril 1983.

[41] Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) du 14 décembre 1990.

[42] Loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) du 27 septembre 2009.

L'originalité du système genevois réside encore dans la manière d'imposer ces frontaliers. Du fait de leur rattachement économique, caractéristique que les frontaliers partagent avec de nombreux expatriés, le canton a promulgué une loi spéciale d'imposition instituant le prélèvement à la source[43] (LISP). Il est à noter que parmi les raisons qui empêchent une personne physique d'être soumise à l'impôt à la source, on trouve le fait d'être propriétaire immobilier (art.1 LISP). Selon cette loi, les personnes assujettis se voient prélever un impôt calculer selon un taux qui correspond à la charge fiscale équivalente des résidents, qui eux sont soumis à une déclaration annuelle faisant état de leurs revenus et des charges supportées pour générer ces revenus (contribuable au rôle ordinaire). Par conséquent, l'égalité de traitement entre résident et frontalier semble respecter.

Cependant, la situation des frontaliers a évolué au cours des dernières années. En effet, le barème de l'impôt est directement proportionnel au niveau de rémunération de la personne assujettie. Il ne lui est pas possible de pouvoir soustraire de son revenu certaines charges, hormis les sommes versées pour la prévoyance professionnelle (second pilier LPP[44])) et personnelle (troisième pilier 3a). Un ancien résident (soumis donc à taxation ordinaire) devenu frontalier (suisse de nationalité de surcroit) s'est rendu compte du déséquilibre que ce statut lui procurait en comparaison avec sa situation passée, alors que de principe l'égalité de traitement devait exister. Il porta l'affaire en justice ce qui déboucha sur l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010[45] et la reconnaissance d'un statut de quasi résident.

Dans cette affaire, le plaignant voulait pouvoir déduire de son revenu les mêmes éléments que les contribuables au rôle ordinaire (en particulier les frais d'acquisition du revenu), or cela n'était pas permis par la loi. Cette interdiction représentait selon le plaignant un non-respect de

[43] Loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales (LISP) du 23 septembre 1994.

[44] Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP) du 25 juin 1982.

[45] ATF 2C_319/2009 du 26 janvier 2010.

l'ALCP [46] [47]. Le Tribunal fédéral, lors de son analyse, s'est basé sur les jurisprudences de la Cour de Justice des Communautés européennes (C.J.C.E) et notamment les arrêts Schumacker[48] et Gschwind[49].

Ces arrêts de principe visent à caractériser les situations de discrimination et d'inégalité de traitement. Dans son analyse, la C.J.C.E. considère qu'il peut y avoir discrimination entre résidents et non-résidents, si dans une situation comparable, ils sont traités différemment. Selon une jurisprudence constante européenne, une situation peut être jugée comparable entre résidents et non-résidents, lorsque ces derniers perçoivent une grande partie de leur revenu dans l'Etat de leur lieu d'activité. Il est à noter que ces deux arrêts portaient sur les revenus d'activité et non pas ceux tirés du patrimoine. Lorsque la situation est comparable, l'Etat dans lequel le non-résident perçoit son revenu d'activité doit lui accorder les mêmes avantages fiscaux que ceux accordés aux résidents.

Dans l'arrêt Geschwind, La C.J.C.E. se base sur la proportion des revenus générés dans le pays d'activité pour statuer sur la comparabilité. Bien que ne définissant pas les règles de détermination, elle retient que le seuil de quatre-vingt-dix pour cent des revenus globaux générés dans le pays d'activité suffit à emporter la décision de comparabilité. La C.J.C.E. au terme de ces arrêts a institué la notion de « quasi résident » qui attribue aux non-résidents, sous conditions, les mêmes droits que les résidents (la jurisprudence européenne continue à affiner sa position en la matière au gré de nouvelles décisions qui permettent de déterminer la comparabilité[50]). Le Tribunal fédéral a repris cette notion dans son arrêt de 2010 en précisant simplement que le seuil de quatre-vingt-dix pour cent doit être jugé à l'aune du droit suisse. On terminera ce développement en rappelant que le frontalier effectue une déclaration fiscale en

[46] Accord sur la libre circulation des personnes du 21.06.1999 entre la Suisse et l'UE

[47] Le recourant se plaignait d'une violation de l'art. 2 ALCP (interdiction de la discrimination) et de l'art. 9 al. 2 annexe I ALCP (égalité de traitement).

[48] CJCE 14 février 1995, C-279/93,

[49] CJCE 14 septembre 1999, C391/97 ,

[50] CJUE 19 novembre 2015 aff. 632/13, 6e ch., Statteverket c/ H.

France où il déclare l'ensemble de ses revenus, l'administration se chargeant de l'imposer uniquement sur ses revenus autres que ceux d'activité de source suisse.

b) **Les autres cantons frontaliers : accord fiscal de 1983**

L'accord entre le Conseil fédéral suisse et le gouvernement de la République française fût signé le 11 avril 1983. Il permit de clarifier les règles d'imposition des frontaliers et les possibles compensations à verser de part et d'autre. Dans son art.1, l'accord stipule que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires reçus par les travailleurs frontaliers ne sont imposables que dans l'Etat dont ils sont les résidents, moyennant une compensation financière au profit de l'autre Etat. Ne sont visés ici que les revenus d'activités, et leur imposition est attribuée au pays de résidence. Il va de soi, que le frontalier remplit une déclaration fiscale en France sur la totalité de ses revenus.

c) **Les « faux frontaliers »**

Ce titre quelque peu inhabituel caractérise la situation selon laquelle des résidents fiscaux suisses sur la forme, vivent et se domicilient de fait en France. La motivation est avant tout fiscale mais ce comportement s'explique aussi par la difficulté à trouver des logements en Suisse. Cette réalité est avérée principalement sur le canton de Genève. Les conséquences sont multiples des deux côtés de la frontière. Du point de vue suisse, ces personnes sont officiellement domiciliées en Suisse et à ce titre sont soumises à l'imposition suisse sur le revenu et la fortune. Par ailleurs, ils sont aussi affiliés au régime de sécurité sociale suisse et donc participent à l'équilibre de ce régime social. Du point de vue fiscal, elles sont assujetties à l'impôt suisse et ne paie donc pas d'impôt en France puisque non résident. Par ailleurs, ils ne sont pas frontaliers français et donc ne sont pas couverts par les textes précédemment étudiés, il n'y donc pas de remboursement possible pour les impôts payés en Suisse même s'ils sont de fait résidents en France.

Comme il est possible de s'en douter, les inconvénients se situent plutôt du côté français qui voit l'augmentation de population renforcer le besoin d'infrastructures publiques sans bénéficier des ressources nouvelles que ces personnes devraient lui apporter. Par conséquent à la crise du logement souvent constatée du côté suisse, particulièrement à Genève, ce « phénomène » rajoute une tension sur l'immobilier français limitrophe excluant de fait les résidents français de ce marché car ne bénéficiant pas des salaires suisses. Par ailleurs, les tensions sur les infrastructures routières se voient elles aussi s'intensifier. Ce sont les deux principales conséquences mais la liste n'est pas exhaustive (école, services publics…).

Bien évidemment les autorités françaises en premier lieu, mais aussi celles des cantons suisses concernés cherchent à éliminer ce problème en faisant la chasse à ces « faux frontaliers ». Les techniques sont multiples et souvent archaïques[51] telles que par exemple, faire des rondes afin de débusquer des plaques d'immatriculation suisses dans les arrière-cours qui resteraient garées toute la nuit ou encore détecter à la frontière le passage régulier de ces mêmes plaques le matin et le soir. Mais la mise en application de l'échange automatique d'information sera probablement une arme bien plus redoutable pour pouvoir traquer et identifier ces personnes puisqu'il sera possible aisément de suivre leurs agissements, du moins du point de vue bancaire, en France d'abord, puis dans un second temps en Suisse.

D'un point de vue fiscal, ces personnes ayant leurs résidences effectives en France et le centre de leur intérêt économique en Suisse doivent être considérées comme des frontaliers. A ce titre, ils doivent être traités selon les différents dispositifs préalablement présentés. Cette « requalification » aura un impact majeur puisque le ou leurs biens immobiliers possédés deviendront leur résidence principale et sera alors soumis aux articles contenus dans le CGI. Pour les autres biens détenus en France, cela ne changera pas grand-chose par rapport à leur situation précédente. Cette dernière remarque ne prend pas en compte les développements suivants relatifs à la CSG/CRDS.

[51] Du fait de la crise sanitaire et des mesures de contrôle aux frontières, l'efficacité de ces mesures s'en est trouvé renforcée.

d) **Contribution sociale généralisée CSG / contribution au remboursement de la dette sociale CRDS**[52]

Bien que ce focalisant sur les problèmes fiscaux de la détention, de gestion et de transmission des biens immobiliers, il parait nécessaire de s'arrêter quelques instants sur l'application de la CSG/CRDS aux frontaliers et par extension aux non-résidents. En effet ces derniers sont soumis à une « imposition » négociée entre la France et la Suisse mais leur situation se complexifie d'autant plus lorsque l'on intègre le fait que du point des assurances sociales, ils peuvent être au bénéfice du système français, du système suisse (voire privé dans le passé proche). La question des assurances sociales et des prestations auxquelles peuvent prétendre ces frontaliers du fait de leur potentielle soumission au système d'assurances et de prestations sociales français justifie ici l'inclusion de ce thème propres à la CSG/CRDS dans notre travail. Mais il est également clair que les éléments abordés dans notre développement sont pertinents pour les non-résidents.

Première limitation, si la question de la CSG/CRDS et de son prélèvement sur leur revenu d'activité des frontaliers est intéressante, elle ne sera pas traitée ici puisque que notre cadre d'analyse porte sur l'immobilier. Par contre, cette question conserve toute sa toute sa pertinence du point de vue des revenus générés par des biens immobiliers détenus par ces mêmes frontaliers. Cette problématique vise logiquement également les non-résidents classiques (des résidents suisses détenteurs de biens immobiliers en France).

Le long développement consacré à cette thématique relative à la CSG/CRDS doit donc être compris comme pouvant se rapporter à l'ensemble des non-résidents et non pas seulement au cas particulier des frontaliers. Il sera d'ailleurs fait lors des chapitres consacrés à la gestion des revenus immobiliers (chapitre IV) ou à celui consacré aux cessions (chapitre V) de nombreux emprunts à cette « étude ». En effet, les années venant de s'écouler ont été prolifiques

[52] L'expression CSG/CRDS est utilisée afin d'alléger le texte car les prélèvements sociaux en question sont au nombre de 4 : Contribution sociale généralisée, Contribution au remboursement de la dette sociale, Prélèvement social et Contribution additionnelle.

en termes de revirement législatif concernant les non-résidents et leur assujettissement à ce prélèvement/impôt.

Depuis l'adoption de la loi 2012-958 du 16 août 2012, les non-résidents sont redevables de la CSG/CRDS sur les revenus et gains immobiliers en France[53]. Par le fait, les personnes non domiciliées visées par ce texte se voyaient soumises à ces prélèvements sans qu'il soit clairement défini si ces ponctions ont une nature fiscale ou une nature sociale. Cette catégorisation étant fondamentale pour savoir si les conventions, en particulier entre la France et la Suisse, couvrait ou pas ces prélèvements.

Originellement, la motivation première à cet assujettissement était de rétablir l'égalité de traitement entre non-résident (jusqu' alors écartés) et les résidents (concernés) « afin de progresser sur le chemin de la cohérence entre l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux »[54].

La première remarque porte sur le fait que cet assujettissement ne soit étendu qu'aux revenus et gains immobiliers réalisés par les non-résidents. Deux raisons ont pu expliquer cette restriction. D'une part, un grand nombre de conventions internationales considère que les revenus immobiliers sont les seuls revenus du capital dont l'imposition est déterminée par le lieu de localisation du bien immobilier à l'origine de ce revenu. Dès lors, le fait de calquer l'assujettissement à ces prélèvements sociaux sur celui des prélèvements fiscaux ne sauraient entrainer de risque accru pour les finances publiques puisque la « supériorité » de la conventionalité ne devrait pouvoir remettre en cause les règles de droit interne. Ensuite, les revenus immobiliers constituant la manne principale des revenus des non-résidents, les autres revenus sont soit relativement peu importants du point de vue de leur impact budgétaire, soit ils sont couverts par des dispositions particulières de ces conventions. C'est le cas des dividendes par exemple qui conventionnellement sont imposable dans le lieu de résidence du contribuable mais peuvent être soumis à une retenue à la source de 15 % au maximum (5% si la participation

[53] Par la suite, les termes de revenus du patrimoine seuls pourront être utilisés.

[54] Selon exposé des motifs du projet de loi.

est de plus de 25%) par le pays à l'origine du versement de ce dividende. Dès lors, il devient clair que d'une part l'assujettissement aux prélèvements sociaux ne pourraient avoir qu'une efficience limitée car le plus souvent ce taux maximal de retenue est déjà appliqué par la France.

Une seconde remarque porte sur l'articulation des articles du CGI et les articles du code de la sécurité sociale afin d'assujettir les non- résidents. En particulier, les articles L 136-6, L 136-7, L 245 – 14 et L 245-15 du code de la sécurité sociale ont dû être modifiées afin d'assurer l'assujettissement des non-résidents. Cet aller-retour entre les lois de finances et les lois sur le financement de la sécurité sociales n'ont cessé depuis de se reproduire au gré des objections qui ont pu être soulevées quant à cet assujettissement. C'est justement dans cette articulation et dans la finalité recherchée que les opposants à cet assujettissement ont pu fourbir leurs armes. En effet, la question sous-jacente devenait alors de savoir quelle était la nature profonde de la CSG/CRDS, soit un impôt soit un prélèvement social, soit quelque chose d'autre.

C'est la raison pour laquelle le Conseil Constitutionnel a été sollicité pour se prononcer sur la constitutionnalité de l'art 29 de la loi 2012-958 permettant la levée de la CSG/CRDS sur les revenus du patrimoine quel que soit le détenteur de ce patrimoine. Ce qu'il fit (Cons. Const. 9 août 2012 n° 2012-654 DC) en indiquant que la rédaction de l'art.29 ne violait pas la constitution et que dès lors, la CSG/CRDS en tant que prélèvement social permettant de financer la sécurité sociale, d'une part ne correspondait pas à une cotisation sociale, et d'autre part entrait dans la catégorie des « impositions de toute nature » instituée par l'art.34 de la constitution. On relèvera que la CSG représente un prélèvement social mais pas une cotisation sociale ouvrant droit au bénéfice de prestations versées par les organismes de sécurité sociale, position maintes fois confirmées[55]. Par ailleurs, à l'occasion de cette décision, le Conseil Constitutionnel ne s'est pas prononcé sur la conventionalité de cet article renvoyant à d'autres juridictions le soin de se prononcer.

[55] CC, 28 décembre 1990 n° 90-285DC ; CC. 19 décembre 2000 n°2000-437 DC.

La messe était dite, cependant, des jurisprudences issues de la CJCE allaient rebattre les cartes en clarifiant la nature de ce prélèvement analysé par le truchement des principes et règlements communautaires.

La question de savoir si la CSG/CRDS était compatible en l'état avec le droit communautaire a été statuée par la CJCE au travers de deux arrêts[56] jetant les bases d'une jurisprudence constante de la part de cette autorité. Des ressortissants européens résidants en France s'opposaient ai prélèvement de la CSG/CRDS sur leur revenu d'activité, du fait que ces revenus d'activités sont générés dans un autre état membre et sont déjà soumis aux ponctions relatives au financement du système social de cet autre état membre. Cette situation est caractéristique d'un double assujettissement, assujettissement aux charges sociales. Ainsi, les juges ont estimé que ce double assujettissement aux charges sociales était contraire aux dispositions de l'article 13 du règlement (CEE) n°1408-71 du 14 juin 1971[57] qui prévoit expressément l'assujettissement à une seule législation sociale des travailleurs migrants.

Première conséquence de ces arrêts, la CSG est considérée comme une charge sociale par la CJCE, elle possède donc un caractère contributif, du moins pour les revenus visés par ces arrêts. Seconde conséquence et bien que ce n'était pas l'objet premier visé par ces arrêts, il en ressort que la CSG/CRDS ne serait être prélevée auprès de résidents communautaires ou non-résidents communautaires à partir du moment où ces personnes participent déjà au financement d'un autre système social que le système français reconnu par le règlement européen. Dernière remarque relative à ces deux arrêts, seules les situations où les revenus d'activités (ou de remplacement) sont concernés par ces arrêts. Autrement dit, rien n'a été dit sur les revenus du patrimoine.

[56] CJCE, 15 février 2000 aff.34/98 ; CJCE, 15 février 2000 aff. 169/98.

[57] Remplacé par le Règlement (CE) n° 883/2004 du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de Sécurité sociale.

C'est sur la base de ces deux arrêts que se sont fondés à la fois les adeptes de la soumission des non-résidents à la CSG/CRDS sur leurs revenus du patrimoine et les opposants à ce même assujettissement car ces arrêts peuvent prêter à deux interprétations différentes.

Les partisans de l'assujettissement se sentent confortés dans leur position en ce sens que la CJCE n'invalide pas cet assujettissement aux revenus du patrimoine. Par conséquent, Ce prélèvement a été confirmé par le CE[58]. A l'opposé, les pourfendeurs de la position précédente s'appuient sur le fait que le caractère contributif retenu par la CJCE ne peut se limiter qu'à la CSG/CRDS prélevée sur les revenus d'activité et retiennent d'autant plus son affectation exclusive au financement des différents régimes de sécurité sociale ce qui renforce sa nature de contribution sociale.

C'est bien logiquement que le CE fut amené à se prononcer sur la solution dessinée par les deux arrêts de la CJCE sur les revenus d'activité et leur portée quant aux revenus du patrimoine. Le cas qui lui est soumis est celui d'un résident fiscal français qui percevait des revenus patrimoniaux de source étrangère et qui se voyait ponctionné la CSG/CRDS sur ces revenus selon lui de manière injustifiée. La décision qui sera prise quant à se plaignant sera fondamentale puisqu'elle permettra de clarifier, une fois pour toute, le traitement approprié que l'Etat français devra apporter aux revenus du patrimoine de source française dont le bénéficiaire est non résident.

Par un arrêt du 17 juillet 2013, le CE sursoit à statuer et se retourne vers la CJCE afin qu'elle se prononce sur la compatibilité des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine alors que l'assujetti participe déjà au financement d'un autre système de protection sociale. Dès lors, la CJCE cherche à établir une solution qui permettra de trancher efficacement sur le fait de savoir si la CSG/CRDS doit être prélevée ou pas sur les revenus du patrimoine des non-résidents. Elle devra donc déterminer si la CSG/CRDS prélevée sur les revenus du patrimoine

[58] CE 7 janvier 2004 n° 237395.

présente un caractère contributif et donc présenterait la nature de cotisation sociale ce qui, conséquemment, ne devrait plus permettre l'assujettissement y relatif des non-résidents.

C'est dans un arrêt du 26 février 2015[59] que la CJCE délivre sa réponse quant à la question posée par le Conseil d'Etat, à savoir qu'en vertu du principe d'unicité du droit, est-il permis de soumettre les revenus du patrimoine aux prélèvements sociaux tel que la CSG/CRDS alors que le bénéficiaire de ces revenus finance déjà un autre système social que le français. Cette situation n'étant pas admise par le règlement (CEE) 1408/71 du conseil qui dans son article 4 vise les régimes sociaux couverts par ce règlement et dans son article 13 indique que « le travailleur auquel le présent règlement est applicable n'est soumis qu'à la législation d'un seul État membre. Cette législation est déterminée conformément aux dispositions du présent titre ». Ainsi, en l'espèce. Le plaignant néerlandais, domicilié en France, contestait le fait d'être soumis à la CSG/CRDS sur les rentes viagères d'origines néerlandaises sur lesquelles il était déjà ponctionné par le pays de source au titre des cotisations sociales. La cour dans son analyse précisa que les deux régimes sociaux concernés entraient bien dans le champ d'application du règlement 1804/71 et que, par ailleurs, la CSG de par son affectation au financement exclusif de régimes sociaux devait être considérée comme une cotisation sociale au sens de ce règlement. La cour décida que la demande du plaignant était fondée est que le prélèvement par l'état français de la CSG/CRDS était abusif et devait donc être d'une part stoppée, et d'autre part remboursé pour les années passées concernées.

Cet arrêt de Ruyter a une importance considérable puisque sa portée va bien au-delà du cas d'espèce sur lequel la cour s'est prononcée. Elle éclaire de manière limpide la manière dont les non-résidents français dont les suisses, propriétaires immobiliers en France tirant des revenus de ce patrimoine, seront traités par l'administration du point de vue de la CSG/CRDS. Cet arrêt statue la fin de ces prélèvements sur les revenus du patrimoine des non-résidents déjà soumis à un régime social. Dans le cas suisse, il convient de s'assurer que le propriétaire suisse soit soumis à un régime social reconnu par la France, soit formulé autrement visé par le

[59] CJCE 16 février 2015 aff C-623/13

règlement 1408/71. Par ailleurs, il fallait encore que cet arrêt soit repris par une juridiction française afin d'en assurer son application dans le cadre français.

Concernant la reconnaissance du système social suisse par le règlement 1408/71, les accords bilatéraux entre l'Union Européenne et la Suisse a permis de régler cette question puisque le règlement 1408/71 a été adapté dans le cadre de ces accords et mutuellement repris par la Suisse et l'Union Européenne (entré en vigueur 2002 puis régulièrement modifié jusqu'en 2009 du fait de l'entrée de nouveaux membres au sein de l'Union). Pour le second point, la reconnaissance effective en droit français de la portée de cet arrêt De Ruyter, c'est un arrêt émis par le Conseil d'Etat du 27 juillet 2015[60] qui reprend la décision de la CJCE et reconnait le caractère abusif de ces prélèvements sociaux CSG/CRDS sur les revenus du patrimoine des non-résidents.

D'un point de vue éminemment pratique, le gouvernement a publié les modalités de ce remboursement le 20 octobre 2015 indiquant qui pouvait prétendre au remboursement, les revenus concernés et les périodes couvertes par ce remboursement, ainsi que les délais pour le demander. Au-delà des détails d'application, l'administration indique qu'elle ne remboursera pas la part de 2% relative au prélèvement social car elle ne participe pas au financement des branches de la sécurité sociale, elle ne présente donc pas ce caractère « direct et suffisamment pertinent » avec les branches de la sécurité sociale qui avait été retenu par le CJCE.

Bien que la situation des non-résidents suisses semble réglée de ce point de vue, un nouveau nœud gordien apparait avec celle des frontaliers français (domicilié en France mais travaillant en Suisse) bénéficiant de revenus du patrimoine de sources française. A la question sont-ils résidents français, la réponse est oui. Sont-ils assujettis à l'impôt français sur le revenu, la réponse est oui (en fonction de la CDI et des accords existants). Sont-ils soumis au régime de sécurité sociale français, la réponse a apporté à cette question est multiple, et les conséquences par rapport à la soumission à la CSG/CRDS variées. Les frontaliers,

[60] CE 27 juillet 2015 n° 334551

historiquement, ont toujours eu le choix entre trois types de protection sociale : affiliation à la LAMAL suisse, affiliation à la sécurité sociale française (CMU actuellement) ou souscription à une assurance privée. Or, les « bilatérales » ont modifié cet équilibre en mettant fin progressivement à cette option privée au 1 mai 2014 poussant les assurés à trouver refuge auprès de la sécurité sociale ou de la LAMAL.

Le problème trouve son origine dans le fait que l'affiliation à la sécurité sociale a été automatique pour la plupart des frontaliers qui n'ont pu comme l'entrée en vigueur des bilatérales de 2002 le leur permettait d'exercer leur libre choix en matière d'assurance maladie. Ce choix étant unique et non révocable, il devait avoir été exprimé clairement par les assurés.

Le tribunal de Genève[61] d'une part, le tribunal fédéral[62] d'autre part ont statué sur le fait de permettre aux frontaliers qui se sont vu affiliés à la sécurité sociale sans avoir pu en exprimer le choix d'être réintégré à la LAMAL et donc cotisé au système social suisse. La décision du tribunal de Genève concernait uniquement une frontalière de nationalité suisse, la décision du TF a été d'élargir cette possibilité à tous les frontaliers quelles qu'aient étés leur nationalités. De façon logique, les frontaliers domiciliés en France mais travaillant en Suisse peuvent bénéficier de cette réintégration si leur droit à option n'avait pas été exprimé. Il existe des finesses dont il faut tenir compte en termes de conditionnalités ou de date (avant ou après 2002, avant ou après le 1 mai 2014) mais nous ne nous étendrons pas sur ces éléments pour revenir à notre propos.

En l'occurrence, Les frontaliers domiciliés en France, assujetti à la LAMAL et tirant des revenus patrimoniaux de source française devraient être traités comme des non-résidents suisses au titre des prélèvements CSG/CRDS. Situation assez cocasse puisque deux voisins sur le même territoire présentant des profils similaires pourraient voir leurs traitements différenciés sur la base des réglementations internationales alors que du point de vue du droit interne ils sont tous

[61] ATAS/58/2015

[62] TF du 10 mars 2015 (9C_801/2014)

deux domiciliés en France. Cette situation quelque peu singulière explique peut-être le dernier acte législatif concernant cette CSG/CRDS et la soumission éventuelle des non-résidents.

Suite à sa condamnation par la CJCE, la France souhaite modifier ses textes législatifs afin de réintégrer les non-résidents parmi les assujettis à ces prélèvements sociaux. Elle chercha donc à contourner la jurisprudence en vigueur en s'appuyant sur l'article 24 de la loi de financement de la sécurité 2016[63] qui indique que les montants prélevés sur la base de la CSG/CRDS seront affectés, non plus aux branches générales de la sécurité sociale servant des prestations contributives mais à des branches spéciales versant des prestations non contributives.

De la sorte, en perdant cet aspect contributif, en étant affecté à des branches spéciales, le législateur se croit fondé dans la nouvelle soumission des non-résidents puisque selon lui, « le lien direct et suffisamment pertinent » entre ces prélèvements et le système de sécurité sociale disparait. Le Conseil Constitutionnel a été bien sûr amené à se prononcer sur la constitutionnalité de cet article ce qu'il fit le 17 décembre[64], confirmant une jurisprudence constante. Finalement, conséquemment à cette décision, les non-résidents sont de nouveau soumis aux prélèvements sociaux CSG/CRDS.

Ce dernier revirement nous amène à formuler différentes remarques sur la pérennité de cette manœuvre. Tout d'abord, est ce que le fait de flécher la CSG/CRDS collectée sur les revenus du patrimoine des non-résidents vers le financement d'organisme versant des prestations dites non contributives permet-il de s'épargner les affres de la jurisprudence De Ruyter ? Suivant l'exposé de Matt[65], il semble bien que cette modification apportée par l'article 29 soit compatible avec le règlement 1804/71. En effet, sur proposition de la France une catégorie spécifique « les prestations spéciales en espèces à caractère non contributif » a été

[63] Loi n° 2015-1702 du 21 décembre 2015de financement de la sécurité sociale pour 2016.

[64] CC, 17 décembre 2015, n° 2015-723 DC

[65]Matt, jean Lois, Petites affiches - 21/09/2016 - n° 188-189 - page 11

créé (par le règlement 1247/92) dont la nature profonde est d'être une prestation d'assistance sociale et non une prestation de sécurité sociale. Or, en application du règlement précédemment cité, seules les prestations de sécurité sociale sont exportables, et de par ce fait, la nouvelle mouture de la CSG/CRDS ne serait pas considérée comme redistributive. A l'instar du professeur Cabannes[66], les risques quant à la conformité de cette nouvelle définition semblent être écartés du point de vue de cet argument, bien que d'autres éléments puissent la remettre en cause.

Cependant, le principe d'unicité du droit et son application au travers du règlement 1804/71 pourrait remettre en cause ce qui précède ceci selon deux procédés. La jurisprudence de la CJCE a une interprétation relativement lâche et englobante de ce qui est couvert par le règlement sans se limiter à cette distinction et à la liste établie des régimes couverts[67]. Dès lors, la CJCE pourrait se prononcer pour une couverture de la CSG/CRDS par le règlement. Par ailleurs, le règlement indique dans son article 4[68] qu'il porte sur les régimes de sécurité sociale dits contributifs ou non contributifs, balayant de fait la distinction faite quant à la nature contributive ou non d'un régime. L'élément déterminant semble donc ne plus se trouver dans la distinction entre assistance sociale et prestation de sécurité sociale.

Le deuxième écueil soulevé par cette nouvelle mouture c'est qu'elle consiste à faire financer une branche particulière du système social par des revenus prélevés sur des non-résidents afin de servir des prestations dites non contributives. Si l'on renverse l'analyse en partant de non pas ce qu'est la nature de ce prélèvement, mais plutôt en focalisant sur ce que ce prélèvement permet de financer, il apparait que le débat pourrait en être enrichi. Sans reprendre la totalité des affectations prévues pour ces prélèvements et en n'en retenant qu'un seul celui de l'affectation au fonds solidarité vieillesse qui assure essentiellement un minimum vieillesse. Or, il faut relever que les bénéficiaires de ces prestations doivent remplir un certain nombre de

[66] Cabannes, Xavier, Revue française de finances publiques - 01/11/2016 - n° 136 - page 211

[67] CJCE, 16 juill. 1992, n° 78/91, Hughes

[68] Règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté

conditions tant d'âge, de ressources mais surtout de résidence. Afin de pouvoir prétendre à ces prestations, il faut que le demandeur puisse justifier d'une résidence sur le territoire français. Condition pour le moins insurmontable pour un non résident. Bien évidemment, il est attendu que ce prélèvement n'entraine aucun droit à prestation en contrepartie, de fait que la prestation ne soit pas contributive, c'est un fait. Mais dans le même temps, il parait logique de penser que cette prestation ne soit pas exclusive, réservée à un groupe de personnes. C'est même l'objectif premier de la prestation « minimum vieillesse » d'offrir à tous ceux qui respectent les conditions d'octroi le bénéfice de celle-ci. De manière évidente, les conditions d'octroi excluent les non-résidents de cette prestation alors que dans le même temps ils participent au financement de la prestation.

L'idée sous-jacente du législateur était de modifier l'aspect contributif du régime auquel ce prélèvement participait et ainsi de s'affranchir de la jurisprudence De Ruyter. En manœuvrant de la sorte, il parait vraisemblable que la prestation en question ne soit plus contributive et que potentiellement le lien à un financement d'une branche d'un système de sécurité sociale ait disparu certes, mais le législateur en procédant de la sorte a voulu contourner le problème soulevé par le principe de l'unicité du droit sans prendre garde que peut-être il enfreint d'autres principes, celui d'égalité et de non-discrimination.

Pour mémoire, ce long développement a débuté avec les justifications apportées pour soumettre les non-résidents à la CSG/CRDS afin de rétablir l'égalité de traitements entre résidents et non-résidents. Alors l'égalité est-elle rétablie ? Le paragraphe précédent a apporté une réponse claire. Résidents et non-résidents se voient prélevés la CSG/CRDS de manière égalitaire. Résidents et non-résidents ne peuvent se targuer d'en obtenir une prestation dite contributive. Par contre, seuls les résidents pourraient un jour en bénéficier car les non-résidents en sont par principe exclus.

Le parallèle avec les probabilités est frappant, un résident n'a qu'une faible probabilité de faire appel à cette prestation, mais ce cas peut a priori se réaliser. Un résident n'a aucune chance que l'occurrence se réalise, la probabilité n'est pas de zéro, elle n'existe pas. Par le fait, cette version de la CSG/CRDS pourrait permettre d'éviter les conséquences du De Ruyter en éliminant l'aspect contributif et le financement direct à un régime de sécurité sociale. Mais en

œuvrant de cette manière, le législateur pourrait n'avoir pas respecté les principes d'égalité et de non-discrimination.

Toujours en rapport avec le principe d'égalité, la CSG/CRDS dans son ancienne forme (2012) comme dans la nouvelle semble être critiquable à cet égard. En référence à l'article 154 quinquies du CGI établissant la déductibilité partielle de la cotisation de CSG/CRDS pour les contribuables qui y auraient été soumise, il est possible de s'interroger sur un manquement au principe d'égalité entre les contribuables.

Cet article énumère l'ensemble des revenus qui auraient été soumis à la ponction et qui permettrait de faire bénéficier le contribuable d'une déductibilité partielle sur son revenu imposable. Parmi les articles concernés se trouve l'art L 136.6 du code de la sécurité sociale permettant d'appliquer cette ponction sur les revenus du patrimoine. Schématiquement le L 136.6 I traite des revenus du patrimoine concernés propre à un résident français alors le L 136.6 I bis lui vise les revenus du patrimoine des non-résidents. Etonnamment, le détail de l'article 154 quinquies du CGI indique entre autres que les revenus visés par le L 136.6 I du code de la sécurité sociale permettent au contribuable, donc résident, de bénéficier de la déduction partielle du montant de CSG/CRDS alors que le 136.6 I bis relatif aux non-résidents n'est pas mentionné. Manifestement, les non-résidents n'en bénéficient pas.

Afin de vérifier si les revenus du patrimoine offrant droit à déduction et ceux qui ne permettent pas d'en bénéficier, il convient de procéder à un examen détaillé de l'art L 136.6 du code de la sécurité sociale. Concernant le point I bis, il est indiqué que « Sont également assujetties à la contribution les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts à raison du montant net des revenus, visés au a du I de l'article 164 B du même code, retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ». L'article indiqué vise « Les revenus d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à

ces immeubles », ce qui correspond au a) I du L 136.6 [69]. Il semble bien que les revenus du patrimoine visés soient les mêmes et par conséquent qu'il y ait une inégalité de traitement entre assujetti.

Il est amusant, voire troublant, de connaître les raisons pour lesquelles cette CSG/CRDS est partiellement déductible. Crée sous le gouvernement Rocard en 1991, la CSG était initialement non déductible et ne concernait que les résidents. Après de nombreuses modifications, la CSG a été prélevée sur les revenus du patrimoine mais restait non déductible. Il fallut attendre le gouvernement Juppé de 1996 pour voir apparaitre l'article 94 de la loi de finances 1996 instituant la déductibilité de cette CSG. L'explication en est très simple, le gouvernement admettait une déduction de 1 % de cette CSG de la base du revenu imposable en contrepartie du fait de la hausse du taux de cotisation qui augmentait de 1%. L'élément concomitant à cette évolution législative, c'est que la hausse de 1% de la CSG avait été décidée pour contrebalancer une cotisation maladie qui disparaissait. La cotisation maladie étant déductible, il apparaissait logique de rendre cette hausse de cotisation elle aussi déductible. A l'aune de cette dernière remarque, le sentiment de malaise quant aux manœuvres successives pour soumettre les non-résidents aux prélèvements sociaux s'affirme encore plus.

Initialement, la CSG ne concernait pas les non résident et fut utilisée pour remplacer les financements des régimes sociaux en les appuyant sur tous les types de revenus et non plus simplement sur les revenus d'activité. La montée en puissance du rôle joué par la CSG est symétrique à la baisse des cotisations sociales des individus. Il y a eu une sorte de substitution entre cotisations sociales et CSG, cette substitution devrait alimenter le débat sur la nature réelle de la CSG/CRDS.

[69] Les plus-values immobilières sont aussi concernées par cette ponction au travers de l'art. 150 U du CGI

e) **Résidents suisses travaillant en France ou « frontalier à l'envers »**

Ce paragraphe peut paraitre anecdotique tant le nombre des personnes concernées est peu élevé. Il est estimé que moins de 1000 résidents suisses travaillent en France en optant pour ce statut de frontalier. Ils se retrouvent dans la situation inverse à celle qui prévaut pour les quelques 300 000 frontaliers français en Suisse. Au-delà des raisons bien évidentes qui expliquent ce déséquilibre, on rappellera que chaque canton peut avoir un traitement différencié par rapport aux impôts qu'il perçoit ou qui sont rétrocédés avec la France.

Ces particularités liées aux frontaliers décrites, ce sont celles relatives aux « forfaitaires » qui vont être « stigmatisées ».

2) Le cas des résidents suisses soumis à l'imposition au forfait

Il existe de nombreuses façons de fixer la base imposable permettant de déterminer la charge d'impôt attribuable à un contribuable. Parmi celles-ci, il est possible d'en retenir trois principales dont celle de l'imposition liée au revenu d'activité qui consiste sommairement à prendre en compte l'enrichissement net du contribuable comme base de travail ce qui revient à défalquer de son revenu brut l'ensemble des dépenses qui lui ont permis d'obtenir ce revenu. Une seconde méthode serait de s'intéresser à la richesse nette d'un contribuable et donc de soustraire de ces actifs bruts, l'ensemble des dettes auxquelles il doit encore faire face. Enfin, une troisième et dernière méthode, relativement original, permet de fixer un impôt selon la dépense. Schématiquement, l'imposition ne se base plus sur l'enrichissement net résultant de l'activité selon une période, ne se base pas sur un montant net de richesse à une date donnée mais se fonde sur ce que le contribuable permet de générer comme activité par le biais de ces dépenses. La Suisse possède la caractéristique de présenter ces trois cas de figure dans le cadre de ses règles d'imposition. La LIFD égrène ses trois possibilités, deux d'entre elles ont déjà été abordée plus haut dans ce travail, la dernière va maintenant être présentée.

L'art.14 de la LIFD introduit dans le système suisse l'opportunité offerte à certaines personnes de pouvoir bénéficier d'une imposition selon la dépense encore appelée impôt au forfait. Cette possibilité fait depuis longtemps réagir les politiques et la population, tant étrangère que suisse, quant au caractère inégalitaire et opportuniste (certains la qualifie de cannibale) de cette imposition. Les traits saillants de cette imposition reposent sur la possibilité offerte aux bénéficiaires de se voir soumettre à une imposition basée sur leurs dépenses. Pour ce faire, il fallait répondre à trois conditions (du point de vue fédéral), soit de prendre résidence en Suisse et devenir assujetti de manière illimitée pour la première fois ou après 10 ans d'absence (citoyen suisse compris) et de ne pas exercer d'activité lucrative sur le territoire suisse. Les conditions quant à la résidence sont les mêmes que celles définies pour la taxation ordinaire puisque l'article 14 fait partie de la LIFD. Dans ce cas, le contribuable souhaitant bénéficier de ce régime sera soumis aux règles fédérales et cantonales afin de déterminer le montant de ses impôts. Nous ne présenterons pas ici ces détails d'application car à la fois partagés par tous les cantons du fait de la loi fédérale mais adaptable du fait du fédéralisme cantonal. Les solutions adoptées étaient donc hétérogènes du fait de la liberté de manœuvre des cantons et ceci malgré la loi sur l'harmonisation des impôts directs (LIHD)[70].

Logiquement, cette imposition a connu ces dernières années un alourdissement en termes de charge d'imposition pour les contribuables concernés voire, dans certains cantons, une élimination complète de cette possibilité (Zurich par exemple). L'impôt au forfait défini par l'article 14 de la LIFD a été modifié et renforcé par les chambres fédérales le 28 septembre 2012[71.] Cette modification engendre deux nouveautés quant à cette imposition. D'abord, elle exclut de fait les personnes de nationalité suisse désireuses de rentrer au pays et qui dans l'ancien format pouvait bénéficier de cet article 14 au moins durant la première année du retour. Elle ne concerne donc plus que les étrangers. La seconde modification notable porte sur la définition d'un montant minimal (400 000 CHF) qui puisse servir de base pour la détermination de l'impôt. A travers le prisme de la LIHD, les cantons se voient obliger d'homogénéiser et d'uniformiser leurs pratiques en la matière. La base minimale servant à la taxation devient le

[70] Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) du 14 décembre 1990

[71] Loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense du 28 septembre 2012

minimum et il sera retenu le montant maximum entre cette base minimale et le montant atteint sur la base de différents autres éléments. Il sera donc de 400 000 (si l'on suit stricto sensu la loi fédérale), mais chaque canton est libre de relever ce taux ou bien encore de faire en sorte que les autres éléments dépassent ce seuil. C'est le cas en particulier si le canton se base pour déterminer ce seuil sur les indications de loi qui propose de retenir 7 fois le montant du loyer (ou de la valeur locative) au lieu de 5 fois auparavant, le canton pouvant même augmenter ce multiple.

Le 30 novembre 2014, le référendum populaire visant à supprimer ces forfaits fiscaux a clairement dégagé une majorité pour le maintien de ce régime. Cette décision semble encore une fois mettre en évidence le pragmatisme helvétique (la perte potentielle pour les finances publiques atteignait 900 millions de francs suisses) ou peut être la bonne compréhension des ressorts de ce régime fiscal.

D'un point de vue historique, l'impôt selon la dépense apparait pour la première fois en Suisse en 1862 dans le canton du Vaud. Ce dernier faisant face à un afflux important provenant de la communauté britannique qui apprécie particulièrement la « riviera vaudoise » pour son bon air et son climat agréable. Ce surcroit d'activité touristique engendre pour les cantons des coûts supplémentaires qu'il se sent en droit de faire partager à ces touristes semi temporaires. Devant l'incapacité de connaitre l'étendue de leurs revenus ou de leurs patrimoines, les parlementaires décidèrent de lever une imposition selon le train de vie de ces personnes. Le canton de Genève adopta cette démarche en 1928 puis la Confédération lui emboîta le pas en 1932. De manière évidente, la mise en œuvre de ce régime ne s'explique pas par une volonté de privilégier des contribuables mais bien au contraire d'en faire participer de nouveaux qui jusqu'alors ne contribuaient pas. D'aucuns objecteront qu'à l'époque, cette imposition n'était pas couverte par des conventions internationales visant à éliminer les possibilités de double imposition, la double imposition n'était pas recherchée en soi, mais était fort probable.

Les pourfendeurs de cette taxation ne prêtent que peu d'importance aux origines historiques de ce régime pour en décrier les conséquences négatives pour la population qui elle n'y est pas soumis et pour le (les) pays qui ne recevraient pas leur juste contribution à l'effort national. L'impôt selon la dépense serait un moyen pour les bénéficiaires de se soustraire

fiscalement aux administrations fiscales de leurs pays d'origines et de ne pas participer aux dépenses communes en fonction de leurs capacités contributives. En d'autres termes, le principe d'égalité entre les contribuables ne serait pas respecté. Bien que l'application de ce régime génère des avantages financiers pour les contribuables qui en bénéficient de manière générale[72], il n'est pas possible d'en tirer la conclusion que ce régime constitue un passe-droit pour ses bénéficiaires. D'abord parce que le principe d'égalité, comme son nom l'indique, fait référence à un traitement égal entre deux contribuables qui se retrouvent dans une situation identique. Or, de par la loi, une différence fondamentale entre un bénéficiaire et un non bénéficiaire, c'est que le bénéficiaire a interdiction d'exercer une activité lucrative sur le territoire, il lui est interdit de fait d'avoir une rémunération pour son activité. Par conséquent, au titre de l'impôt sur le revenu, la comparaison ne peut s'établir. De manière logique, la capacité contributive de l'un ne peut être mesurée selon les mêmes critères que celle de l'autre. Puisque le bénéficiaire ne peut pas « travailler », il ne peut donc que dépenser. Par ailleurs, le forfait fiscal pourrait apparaitre comme un privilège et donc porter atteinte au principe d'égalité. Le Tribunal fédéral a balayé cette accusation lors d'un arrêt[73] du 10 octobre 2006 où il a clairement établi que l'imposition selon la dépense « ne constitue ni un arrangement fiscal ni un privilège mais bien une procédure légale de taxation ». En l'occurrence, il faut noter que dans cet arrêt le Tribunal fédéral revient sur les modalités premières conclues entre les deux parties pour signifier à chacune d'elles qu'elles n'apportaient aucuns éléments justifiant de s'écarter des conditions initiales de taxation.

Ainsi, le citoyen français qui respecterait les conditions pourrait bénéficier de cette taxation lors de sa prise de résidence en Suisse. Son statut de résident suisse emporterait le traitement qu'il conviendrait d'appliquer à ces revenus ou gains immobiliers d'origine française, ceci du fait de la Convention signée entre la France et la Suisse. Malheureusement les choses en vont autrement puisque les modifications apportées à la convention ont été multiples et ont débutées, fortuitement, avec le traitement des résidents suisses soumis à l'impôt au forfait.

---

[72] ATF 2C_277/2008 du 26 septembre 2008.

[73] ATF 2A.227/2006 du 10 octobre 2006.

Cette noria de modifications a été initiée le 12 septembre 2012 quand l'administration française a décidé de manière unilatérale de ne plus considérer les personnes soumises à l'impôt au forfait comme résidents suisses[74], de facto ne faisant plus partie du cercle des personnes bénéficiant de la convention de double imposition du 9 septembre 1966. L'administration fiscale mettait fin, selon elle, a une tolérance de sa part envers les résidents suisses soumis à l'impôt sur la dépense.

La convention dans son article 4-6 stipule :

« N'est pas considérée comme résident d'un Etat contractant au sens du présent article :

a) […]

b) Une personne physique qui n'est imposable dans cet Etat que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat. »

Ainsi, dès le début de l'application de la convention, les « forfaitaires » en étaient exclus. Comme le prévoit en général les conventions (art 27 en l'occurrence), une procédure amiable entre les deux états peut être menée afin de régler des situations particulières. Ce fût le cas en l'espèce comme en fait mention la circulaire suisse du 29 février 1968[75] transmise par l'administration fédérale des contributions aux administrations cantonales sur les pourparlers engagés entre la France et la Suisse afin de que les personnes soumises à l'impôt à la dépense soient considérées résidents au sens de l'article 4 de la convention.

La circulaire indique « Une Personne assujettie à l'impôt à forfait en Suisse (art. 18 bis AIN et les dispositions semblables du droit cantonal) à la qualité de résident de Suisse au sens de l'article 4 de la convention «

---

[74] BOFIP du 26 décembre 2012, Imposition au forfait en Suisse et qualité de résident suisse au sens de l'article 4 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966

[75] Circulaire de l'administration fédérale des contributions du 29 février 1968 : Convention franco-suisse en vue d'éviter les doubles impositions : qualité de résident de Suisse des personnes soumis à l'impôt au forfait.

a. si la base d'imposition fédérale, cantonale et communale, est supérieure à cinq fois la valeur locative de l'habitation du contribuable ou à une fois et demi le prix de pension qu'il paie, et

b. si la base d'imposition cantonale et communale ne s'écarte pas notablement de celle qui est déterminante pour l'impôt fédéral direct (IFD) ladite base cantonale et communale devant, en tout état de cause, être égale ou supérieure aux éléments du revenu du contribuable qui proviennent de Suisse et de France, pour les revenus de source française, lorsqu'ils sont privilégiés par la convention (notamment dividendes, intérêts, redevances de licences) ».

Il découle de cet accord (car c'en est un) que si le contribuable concerné acceptait de voir la base servant à la détermination de l'impôt augmentée de l'ordre de 30 %, l'Etat français considère alors que le contribuable est résident en Suisse du point de vue de la convention. C'est ce qui a été appelé le « forfait majoré ». Par ailleurs, cet accord a nécessité dans le même temps à ce que la Suisse déroge à cet article 4 de la convention, car seuls les ressortissants français ayant acceptés ce forfait majoré pouvaient bénéficier de cet accord. Cette pratique est connue dans les textes français comme la « tolérance administrative » et fut introduite par la DB 14 B-2211[76] n°7 mise à jour le 10 décembre 1972. C'est donc cette tolérance qui n'a pas été reprise par le BOFIP.

La question est de savoir dans quelle mesure cette décision aura un impact pour les résidents suisses au forfait. De ce point de vue, il est assez remarquable de constater une certaine unicité de vue quant à la portée effective de cette opération. Du côté suisse comme du côté français, les analyses menées par les praticiens et les académiques semblent s'accorder sur le fait que la qualité de résident suisse n'est pas forcément remise en cause pour les forfaitaires. L'art 4-6 b de la convention tend à exclure de son bénéfice les personnes soumises à l'imposition selon une base forfaitaire basée sur la valeur locative de la ou des résidences qu'il détient dans cet Etat.

[76] D. adm. 14 B-2211 n° 1, 10 décembre 1972

C'est la raison pour laquelle la circulaire de 1968 (appuyée en cela par la tolérance administrative de 1972) est venue préciser les choses en indiquant que la base d'imposition ne pouvait être inférieure à 5 fois la valeur locative (…). En ce sens, la circulaire répondait à la demande déposée par la délégation française. Par ailleurs, ce multiple de 5 découle de l'article 164 du CGI de l'époque et fait encore une fois référence à une exigence française. Comme l'ont conclu l'avocat Philippe Kenel[77] ou le professeur Danon[78] en Suisse, mais encore Dauchez[79] et Gutmann[37] en France, il apparait bien que cette formulation de l'article 4 b ne vise pas les forfaitaires dont la base d'imposition dépasse le minimum exprimé par la circulaire de 1968. Ce qui de fait semble être le cas d'un grand nombre de forfaitaires à qui ce risque relatif à la non application de la convention n'a pas échappé et pour qui le « calcul de contrôle » de l'administration suisse sera d'une grande aide pour se prévaloir de la convention.

A notre connaissance aucune jurisprudence n'est venue confirmer cette interprétation, mais il faudra surveiller cela. Il parait toutefois évident que les litiges portés devant les juridictions afin de trancher cette question ne manqueront pas dans le futur (voire décision du Tribunal Fédéral mentionnée précédemment du 1er février 2019[80].

Par ailleurs, il faut noter que, fortuitement et comme nous l'avons signalé plus haut, ce multiple a été porté à 7 par le parlement suisse, 7 étant un minimum pour tous les cantons, cet élément devrait permettre à l'immense majorité des forfaitaires de pouvoir se prévaloir du statut de résident suisse selon la convention.

---

[77] Kenel Philippe, Etude juridique de l'évolution récente des relations entre la Suisse et la France en matière fiscale et cadre admissible de négociation pour la Suisse, 23 janvier 2013.

78 Danon, Robert ; Gutmann, Daniel, présentation lors des Rencontres des groupements français et suisse, SESSION 1 Impôt sur le revenu / forfait fiscal et impôt sur la fortune, 29 et 30 avril 2015, Maison de l'Amérique Latine, Paris.

[79] Dauchez, Oliver, Revue de droit fiscal, 6 juin 2013, Article 4-6, b de la convention franco-suisse : dans quelles conditions les contribuables soumis en Suisse au régime du « forfait » sont-ils résidents au sens de cette convention ?, numéro 23.

[80] Arrêt du Tribunal fédéral du 1 février 2019, n° 2C_265/2018.

Une réflexion supplémentaire nous semble devoir être apportée quant à l'imposition au forfait et le principe d'égalité devant l'impôt. Le fait pour les citoyens suisses de ne pas pouvoir bénéficier de ce régime constitue-t-il un manquement à ce principe ? La discrimination reposant sur la nationalité du bénéficiaire ne semble pas devoir constituer un écueil à ce principe. L'impôt étant la ressource de l'Etat pour pouvoir assurer ses missions et offrir aux citoyens les différentes prestations prévues par la Constitution. Ainsi, l'impôt doit être prélevé par nécessité et le contribuable l'accepte ce qui se traduit par le consentement à l'impôt. Comme l'indique le professeur Bouvier dans son introduction[81], « Ce principe illustre de manière parfaitement concrète le rapport entre le droit fiscal et politique, un principe enfin qui, nolens volens, fait que l'on ne peut considérer l'impôt autrement que comme un phénomène citoyen ». La citoyenneté explique et justifie l'acceptation à l'impôt. Afin de pouvoir exercer sa citoyenneté, il convient de payer l'impôt au même titre et dans les mêmes conditions que les autres citoyens. Si la nationalité n'équivaut pas à la citoyenneté, elle en est tout de même une condition d'obtention. Par conséquent, offrir la possibilité à des nationaux de bénéficier de ce régime reviendrait de fait à leur accorder une imposition inégale. De plus l'article 6 de la loi sur l'impôt sur le revenu et la fortune indique que l'étendue de l'assujettissement porte sur les revenus mondiaux. A contrario, l'impôt sur la dépense se base essentiellement sur des éléments situés en Suisse, car il n'est pas possible de connaître l'ensemble des revenus et de la fortune des étrangers[82]. Ici encore, l'inégalité entre les nationaux deviendrait évidente.

Comme nous l'avons laissé transparaître dans les lignes précédentes, cette disposition helvétique, somme toute de plus en plus décriée sur le territoire suisse puisque plusieurs cantons l'ont abandonnée, fait encore l'objet de nombreuses attaques tant à l'intérieur qu'à l'extérieur des frontières nationales. Au cours du développement que nous avons pu consacrer à ce type d'imposition, nous avons fait état de l'évolution de la position française par rapport à la pratique dite française de la tolérance administrative qui s'est avérée, comme nous l'avions expliquée être une tolérance suisse. Sans devoir reprendre notre propos, l'idée sous-jacente était pour l'administration française de remettre en cause le statut de résident suisse accordé aux

[81] Bouvier, M. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 12éme Ed, lextenso éditions,,LGDJ 2014

[82] Cette dernière remarque est à relativiser avec l'avènement de l'échange automatique d'information et se son instauration au 1 janvier 2017..

contribuables imposés de cette manière sur la base de la non reconnaissance d'un tel système d'imposition.

Dans ce contexte, la position française visait donc à considérer qu'un contribuable soumis à l'imposition au forfait en Suisse soit de fait un résident fiscal français et dès lors soumis à l'imposition française. Pour ce faire, la procédure administrative permettant de déterminer cet état de fait serait celle d'un contrôle fiscal[83]. Or, cette procédure a souvent échoué à convaincre les autorités suisses à collaborer avec les autorités françaises du fait par exemple du manque de motivation à pouvoir remettre en cause la résidence fiscale des contribuables sous contrôle[84]. Cette position relativement protectrice offerte par les juges de la Haute juridiction a été battue en brèche par l'introduction de la loi sur l'échange automatique d'information et de son application au cas particulier des contribuables au forfait. Par opposition à la collaboration administrative entre Etats demandée dans le cadre d'un contrôle fiscal, les motivations retenues pour solliciter un échange d'information sont différentes en ce sens qu'elles se basent sur la notion « d'information pertinente » permettant de déterminer la situation fiscale du contribuable[85] .

Le tribunal fédéral a dernièrement précisé sa position[86] en la matière en jugeant que l'information relative au mode d'imposition d'un contribuable en Suisse constituait une information pertinente au sens de la convention de double imposition entre les deux Etats et s'est donc prononcé favorablement sur l'échange d'information demandé par l'administration française. C'est assurément une source précieuse d'information pour l'administration française qui a été validée par le Tribunal fédéral et qui place ainsi les contribuables au forfait sous une épée de Damoclès quant à leur sort fiscal du moins du point de vue français. Cependant le débat est ouvert quant à cette position par le Tribunal fédéral qui semble potentiellement avoir omis certains éléments dans son raisonnement (comme par exemple la base de calcul de l'impôt

[83] Willemin, C., Les contribuables au forfait ne sont pas à l'abri de la transparence fiscale, Le Temps, 10 juin 2019.

[84] Arrêt du tribunal fédéral du 24 septembre 2015, n° 2C_1174/2014.

[85] Art.28 § 1 de la convention de double imposition entre la France et la Suisse de 1966, au sens de

[86] Arrêt du tribunal fédéral du 1 février 2019, n° 2C_ 625/2018.

forfaitaire qui peut, mais pas seulement être basée sur la valeur locative en Suisse des biens occupés[8788]). Assurément, la fragilité détectée lors de l'analyse de l'imposition au forfait est confirmée par cet arrêt laissant à la France la possibilité de pouvoir ramener dans le giron fiscal français de nombreux contribuables qui l'avaient délaissé.

[87] Bardot, A, Le risque de requalification fiscale des français imposés à la dépense, Le temps, 15 mars 2019.

[88] Etude Meyer Lustenburger lachenal, Forfait fiscal et requête d'informations émanant de la France, site internet de l'Etude, 22 février 2019.

II - La notion de résident fiscal et l'impôt sur les successions et donations

Comme ce fut le cas déjà en introduction de la première partie il convient de préciser l'objectif recherché. Ainsi, le but poursuivi dans le cadre de ce nouveau développement est de préciser les notions de résidence fiscale et d'assujettissement, mais cette fois relatives aux successions et donations. Cette question est d'un enjeu fondamental par rapport à notre problématique car, entre les deux Etats qui nous intéressent, les différences dans le traitement fiscal de ces situations sont significatives.

Afin de mener à bien notre démarche, nous rappellerons la manière dont sont définies ces deux notions par chacun des droits internes. Dans un second temps, nous nous pencherons sur la notion de résidence fiscale retenue par chacun de ces droits et nous en préciserons l'étendue de l'assujettissement. Puis, un paragraphe sera consacré au traitement de ces donations et successions par le droit international. Enfin, le cas spécifique transfrontalier entre la France et la Suisse sera exposé.

Nous précisions encore que ce développement fait abstraction du règlement européen n° 650/2012 du 4 juillet 2012 relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen. Ce point faisant l'objet d'un chapitre entier dans le cadre de cette thèse afin d'en illustrer les avantages et éventuels inconvénients par rapport à la situation décrite ici.

A - Notion de résidence et d'assujettissement selon chaque droit national.

Il convient tout d'abord d'étudier comment les successions et donations sont définies par chacun des droits internes afin de comprendre quelles sont, et comment sont traitées, les situations relatives au décès et aux donations.

1) En droit Suisse

Dans ce paragraphe, il n'est pas possible d'occulter la nature fédérale du système fiscal suisse puisqu'elle marque de manière indélébile la façon dont ces donations et successions sont taxées par la Confédération et pas les cantons.

a) L'unicité du droit fédéral

La taxation des donations et des successions au niveau fédéral fait depuis longtemps débat. En effet, la constitution suisse attribue des compétences à la confédération et aux cantons en termes de levée d'impôt. Ces compétences sont soit exclusives, soit parallèles. Par ailleurs, il est précisé que tout ce qui n'est pas clairement attribué à la Confédération implique que celle-ci ne pourra pas prétendre à un impôt qui n'aurait été mentionné et que par conséquent, ce sont les cantons qui ont le droit de faire évoluer leur base fiscale puisque tout ce qui n'est pas visé distinctivement au profit de la Confédération, et donc interdit pour les cantons, devient de fait de leurs compétences (article 3 de la Constitution)[89]. Par ailleurs, la double imposition fédérale et cantonale est aussi proscrite par cette même Constitution (article 127)

Ainsi au travers des articles 128 et suivants de la Constitution, rien n'est mentionné quant à une imposition sur les donations et successions au profit de la Confédération. Il est aisé d'en conclure que seuls les cantons et les communes (par soucis de simplification, seuls les cantons seront mentionnés) peuvent imposer les donations et successions. Dès lors, il convient de se référer au droit cantonal respectif pour savoir quelles sont les personnes concernées et comment ces évènements seront taxés. Se pose logiquement alors, la question de l'articulation de cette taxation cantonale avec le droit international lorsqu'il s'agit d'évènement transfrontalier.

Toutefois, il convient de vérifier que cette liberté totale a priori des cantons ne soit pas limitée par un texte fédéral. Bien évidemment, il est fait référence ici à la LHID qui vise à

[89] Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999

assurer la cohérence du système fiscal entre les cantons. Or, cette LHID porte uniquement sur les impôts directs tels que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune des personnes physiques; l' impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital des personnes morales; l'impôt à la source auprès de certaines personnes physiques et morales et un impôt sur les gains immobiliers (art 2 LIHD).

Par conséquent, l'imposition des successions et donations est du ressort des cantons, elle n'est limitée en rien par le droit fédéral, elle doit par contre respecter les principes constitutionnels propre à la taxation soit les principes de légalité, d'égalité, d'universalité, de capacité contributive, etc[90] …

Cette absence relative d'homogénéité explique la multiplicité des pratiques cantonales et crée les conditions de potentielles doubles impositions, ici cantonales. Afin de s'en préserver, les cantons ont signé des accords de réciprocité afin d'octroyer à un seul canton le droit de lever l'impôt sur les éléments transmis. Il n'existe pas de formule multilatérale de ces accords de réciprocité, chaque canton devant négocier de manière bilatérale. Ce n'est donc pas une solution qui a priori permettrait d'assurer une réciprocité continue entre tous les cantons et en effet, le maillage obtenu est imparfait. Certains cantons (Berne par exemple) ont multiplié de tels accords et ont pu par ce biais augmenter la sécurité juridique de ces successions et donations.

A l'opposé, certains cantons ne sont pas ou peu rentrés dans cette démarche. C'est notamment le cas des cantons de Schwytz et de Nidwald qui présentent la caractéristique de n'avoir signé aucuns de ces accords. Cette situation se conçoit aisément pour le canton de Schwytz qui comme il sera précisé plus bas ne lève pas d'impôt sur les successions et donations. Il est toutefois plus difficile de saisir la position du canton de Nidwald qui bien que n'ayant que peu d'appétence pour les prélèvements fiscaux présente dans sa législation une imposition relative à ces faits. Par conséquent, bien que ces accords aient pu permettre de limiter les cas de double imposition en matière cantonale, ils n'ont pas permis de les éliminer totalement.

---

[90] Oberson X., Droit fiscal suisse,4ème éd., Bâle 2012.

C’est une des raisons qui ont poussé le parti socialiste suisse de lancer une initiative sur l’imposition des successions et des donations au niveau fédéral. A l’issue de cette initiative, un prélèvement de 20 % uniforme aurait été effectué tout en supprimant la prérogative cantonale en la matière. Cette initiative offrait encore une exonération au conjoint ou au partenaire enregistré ainsi qu’une exonération de 2 millions de francs par succession.

Le referendum[91] qui s’en est suivi donna une réponse claire du peuple vis-à-vis de cette initiative car les citoyens suisses l’ont rejeté par une écrasante majorité de 71 % indiquant clairement l’attachement des suisses à la possibilité de transférer leur patrimoine d’une part dans des conditions préservées, d’autre part de ne pas modifier leur système fiscal en octroyant à la Confédération de nouvelles prérogatives.

b) **La diversité du droit cantonal**

i. Principes généraux

Comme mentionné plus haut la diversité parmi les cantons helvétiques, spécialement romands, quant à la taxation des successions et donations est d’une grande intensité. Elle s’exprime tout d’abord relativement à ce qui est taxé, c’est à dire les donations et les successions concomitamment, les successions seules, les donations seules, aucun prélèvement. (cf tableau 1.1).

Tableau 1.1 : Taxation des donations et successions par canton.

Cantons	Taxation des donations et des successions	Successions seules	Donations seules	Aucune taxation

[91] Referendum du 15 juin 2015 relatif à Initiative populaire du 15 février 2013 «Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale)» (FF 2014 9453)

Schwytz/Obwald				X
Lucerne		X		
Autres cantons	X			

Source : auteur, informations au 31.12.2015.

Il apparait ainsi, de manière limpide que l'immense majorité des cantons a utilisé son autonomie fiscale pour instituer une taxation sur ces successions et donations. Les exceptions du canton de Schwytz et dans une moindre mesure celle du canton de Lucerne ne sont que les prémices d'une litanie de cas où ce canton schwyztois fait preuve d'une modération fiscale à l'égard des personnes physiques ou morales sans quasi aucun équivalent.

Une précision quant à l'autorité publique qui collecte l'impôt doit être apportée. Nous avons mentionné préalablement que par soucis de simplification et dans le cadre de ce travail, les impôts cantonaux recouvrent aussi les impôts communaux. En l'occurrence, la grande majorité des cantons se chargent de collecter l'impôt uniquement pour le compte du canton et des communes. Il existe toutefois un certain nombre de cantons ayant délégué aux communes la responsabilité de collecter ces impôts (cf. tableau 1.2)

Tableau 1.2 : Taxation des donations et des successions soit cantonale soit cantonale/communale.

Cantons	Cantonale	Cantonale/Communale
Fribourg, Grisons, Vaud et Lucerne		X
Autres cantons	X	

Source : auteur, informations au 31.12.2015

La diversité cantonale est mise en lumière, entre autres, par la manière dont les cantons conçoivent cet impôt. S'il est clair que l'impôt sur les successions et les donations est un impôt indirect, la façon de l'appréhender diverge parmi ces cantons et se catégorisent autour de deux approches.

La première approche consiste à déterminer l'impôt sur la base de la masse successorale reçue par chaque héritier (Erbanfallsteuer). En individualisant de la sorte la somme à laquelle l'héritier a droit, cette approche permet alors d'adapter le taux d'imposition en fonction de certains critères tel que, par exemple, le lien de parenté entre le défunt et le bénéficiaire.

La seconde approche s'écarte de l'objectif de pouvoir modeler le niveau d'imposition en fonction du lien de parenté. Cette approche cherche alors à taxer le montant global de la succession sans en relativiser les effets en fonction du degré de parenté (Nachlasssteuer).

Chacune des deux approches sont inégalement présente parmi les cantons suisses où l'approche dite « Erbanfallsteuer » est largement majoritaire. Quelques cantons ont adopté la seconde approche mais, rarement, en l'appliquant de manière totale (cf. tableau 1.3).

Tableau 1.3 répartition entre méthode Erbanfallsteeur et Nachlasssteuer parmi les cantons suisses.

Cantons	Erbanfallsteuer	Nachlasssteuer
Grisons, Soleure, Neuchâtel		X
Autres cantons	X	

Source : auteur, informations au 31.12.2015

ii. Quant à l'objet de l'imposition

Il serait fastidieux ici de parcourir les 26 législations (en fait 24 du fait de l'absence d'imposition dans les cantons de Schwytz et d'Obwald) en matière cantonale portant sur les donations et successions. Par nature, ces législations traitent toutes des mêmes faits mais la diversité culturelle d'une part, la diversité linguistique et donc de traduction multiplient les sources de confusion. Pour un examen assez détaillé de ces législations, il est possible de se référer avantageusement au manuel Kendris[92] qui est une source bien connue des praticiens pour la synthèse qu'il propose dans le domaine de la gestion de patrimoine.

L'approche retenue sera plutôt de faire une synthèse générale sur le champ d'application de cet impôt. Un des problèmes qu'il faille résoudre est celui des définitions. Par exemple, les donations ne sont pas toujours définies au sens fiscal par chacune des législations cantonales. Dès lors, le recours aux définitions du droit public devient nécessaire.

D'un point de vue du droit privé, les successions sont traitées dans le livre troisième du code civil dans lequel les caractéristiques de chaque type de succession sont décrites. Il est important de relever que si ces éléments ne modifient pas la taxation en soi, il faut en tenir compte pour structurer au mieux la transmission du patrimoine. Comme nous venons de le dire, les successions sont définies fiscalement par chaque législation cantonale qui si elles ne sont pas toutes similaires dans la forme, reprennent toutes, plus ou moins, les mêmes traits fondamentaux.

Le droit des successions traite du transfert des droits et des devoirs d'une personne physique vers d'autres personnes physiques ou morales. C'est bien le transfert qui est la pierre angulaire de ce droit et c'est bien naturellement que c'est encore le transfert qui constituera le fondement de la taxation. Toutes les législations cantonales reprennent de concert cet élément pour déterminer le champ d'application de la taxation.

Concernant les donations, comme nous l'avons observé plus haut, il n'existe pas toujours de définition dans les législations cantonales. Comme le fait remarqué Oberson (2014), ce qui caractérise une donation imposable, ce sont d'une part le transfert de propriété à titre gratuit et d'autre part la volonté de donner (une jurisprudence constante de la part du tribunal existe confirmant ces deux éléments comme probant quant à la donation).

[92] Kunzle, H.R., Etienne, R., Masson S., Renaus, P., Sottile, G., Manuel Kendris pour la planification fiscale et successorale 2014/2015, Schulthess 2014.

Une dernière précision doit être relevée quant à la compétence du canton sur la succession ou la donation. Les législations cantonales expriment l'idée que sont de leur compétence les successions ouvertes sur le territoire cantonal. Selon ces législations, une succession est ouverte dans le canton sur le territoire dernier domicile du défunt était situé. De même, sont soumis à l'imposition cantonale les donations dont le donateur avait son domicile situé sur le canton au moment de la donation. Par ailleurs, concernant les immeubles transmis, ils seront soumis à imposition dans le canton où cet immeuble se situe, ceci pour l'impôt sur les successions comme pour l'impôt sur les donations (ATF 73 I 17 ; Archives 41, 347).

iii. Quant à l'assujettissement à l'imposition

Les personnes assujetties à cette imposition sont celles qui bénéficient de ce transfert de propriété. L'expression « bénéficiaire de libéralité » est le plus souvent employée suivie, mais pas systématiquement, des catégories de personnes nommément visées. Par bénéficiaire, il est entendu les personnes bénéficiant du transfert de droits lors de la succession et celles jouissant de ce transfert du fait de la donation.

Parmi les bénéficiaires relatifs aux successions se trouvent les donataires et les légataires. Il ne fait pas de différence si ces bénéficiaires sont légaux ou institués. Par contre, les législations cantonales prévoient le plus souvent une solidarité quant au paiement de l'impôt entre ces bénéficiaires.

Du point de vue des donations, l'approche est sensiblement la même puisque c'est le donataire qui est assujetti et redevable de l'impôt. Par ailleurs, certaines législations instituent une solidarité entre le donataire et donateur en matière de règlement de l'impôt.

Il existe toutefois un certain nombre de personnes exemptées telles que les conjoints ou les descendants (Manuel Kendris 2014/2015 p 147 pour un aperçu des pratiques cantonales). En la matière deux remarques s'imposent.

D'abord concernant les conjoints exemptés qui par définition excluent les partenaires enregistrés. Or, la Loi fédérale sur le partenariat enregistré[93] s'applique de principes à tous les

[93] Loi fédérale du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré entre personne du même sexe.

cantons. Cependant, dans quelques cantons, les législations n'ont pas été adaptées et dès lors, seuls les époux sont mentionnés au titre de cette exemption. Il apparait pourtant clairement que ces partenaires enregistrés bénéficient du même statut que les époux au regard des droits de succession et de donation. Logiquement, il nous faut aussi traiter de l'hypothèse où le défunt vivait en concubinage et dans ce cas, il apparait que le concubin ne soit pas exempté.

L'autre remarque porte sur les descendants, qui de manière générale sont exemptés en totalité de cette imposition. Malgré tout, des exceptions peuvent être relevées où les descendants restent assujettis. C'est le cas par exemple, sans être exhaustif, dans le canton de Vaud, de Saint Gall ou bien encore de Glaris. Il est important de souligner que dans les cas concernés, il est prévu un montant exonéré ce qui amortit ou annule la charge fiscale. A noter que le canton du Jura opère même une distinction entre les enfants selon que le défunt/donateur était imposé au forfait ou pas.

iv. Quant aux modalités d'imposition

Avec 26 cantons, il deviendrait fastidieux de vouloir les décrire dans leur mode de taxation. Nous avons déjà relevé que ces cantons se distinguent d'abord dans leur approche respective quant à la manière de considérer la succession (Erbanfallsteur/Nachlasssteuer). Evidemment selon que la succession soit taxée dans son ensemble ou en fonction des parts dévolues la note finale varie.

Dans le cas des cantons retenant l'approche Erbanfasllsteuer, l'analyse des taux pratiqués montrent qu'ils varient en fonction du lien de parenté d'une part, et en fonction du montant transmis. De plus, certains bénéficiaires de ces libéralités peuvent bénéficier d'une somme en franchise d'impôt.

Si les taux en vigueur sont les mêmes dans le cas des successions et des donations, il faut toutefois relever qu'en ce qui concerne ce calcul de droits, il est pris en compte les donations antérieures effectuées afin de ne pas permettre d'éluder l'impôt. Ainsi, Genève par exemple prévoit que les donations effectuées durant les dix années antérieures aux héritiers légaux et institués sont prises en compte pour les droits de donations et toutes les libéralités antérieures pour les droits de succession.

Cette analyse nous permet encore de relever que le taux d'imposition le plus élevé que ce soit pour les donations ou les successions se trouvent sur le canton de Genève. Il concerne

les libéralités qui vont au-delà de 100 000 CHF envers un parent de la quatrième parentèle ou simplement un tiers. Ce taux est largement supérieur à ceux pratiqués par les autres cantons et se rapproche en cela des taux français appliqués dans une situation similaire.

Autre remarque, de nombreuses législations traitent fiscalement les successions et donations de manière différenciée si le défunt ou le donateur était soumis à l'imposition selon la dépense. Si le régime d'imposition selon la dépense pouvait apparaitre favorable aux personnes en bénéficiant, il est utile de se pencher en détail sur les droits relatifs aux donations et successions qu'ils pourraient leur être demandés. Force est de constater qu'ici encore les pratiques sont hétérogènes et parfois opposées.

Dans le canton de Genève, la LDS[94] indique dans son article 6A que les conjoints et les parents en ligne directes sont exemptés des droits de succession. Par contre, elle précise que cette exemption ne couvre pas les bénéficiaires de ces libéralités, ayant le même type de lien avec le défunt, si ce dernier était soumis à une imposition selon la dépense. Dans ce cas, les bénéficiaires seront redevables de l'impôt. Non seulement, il pourrait se poser une question quant au respect du principe d'égalité devant l'impôt des contribuables mais il est aussi très surprenant de constater que si inégalité il y avait elle serait au détriment des bénéficiaires liés au défunt soumis à l'impôt selon la dépense.

Dans la même lignée, l'article 5 de cette loi institue encore une sorte d'inégalité. Il s'agit d'une réduction de ces impôts lorsque le défunt, son conjoint sont nés à l'étranger, n'ont pas pris la nationalité suisse, n'ont pas eu d'activité lucrative en Suisse et sont restés domiciliés sur le canton sans discontinuité depuis le premier juillet 1979. Dans ce cas, le défunt ayant été imposé selon la dépense voit les droits de successions prélevées sur sa succession auprès de son conjoint ou de ses parents en ligne directe réduits de 50%. Cette réduction n'étant pas offerte dans le cas de donation entre vifs. L'inégalité semble encore une fois évidente, mais cette fois ci parmi les défunts soumis à l'imposition selon la dépense.

A l'opposé, dans le canton de Vaud, comme nous le savons, seul le conjoint est exonéré, les enfants ou autres bénéficiaires sont imposés après avoir bénéficié d'une exonération de 250 000 CHF. Il n'est pas fait état dans la LMSD[95] d'une aggravation de cette imposition pour

[94] Loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960, Canton de Genève
[95] Loi concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963, canton de Vaud

les assujettis soumis à l'imposition selon la dépense, à l'instar du canton de Genève. Par contre, dans son article 36 intitulé « réduction pour les étrangers », le législateur a retenu une formulation assez large des personnes concernées par cette réduction qui englobe les « forfaitaires ».

L'article vise les successions d'étrangers ouvertes sur le canton de Vaud et concernant des étrangers n'ayant jamais eu d'activité lucratives en Suisse. Le respect de ces deux conditions permet aux bénéficiaires des libéralités découlant du décès de pouvoir bénéficier de cette réduction sur les droits de succession. Cette réduction s'élevant à 50 % du montant normalement dû. A noter que cette réduction est aussi accordée lors de donation respectant les mêmes conditions. Il est facile d'en déduire que les personnes soumis à l'impôt selon la dépense se verront octroyées cette réduction ce qui, encore une fois, semble constituer un manquement au respect au principe d'égalité devant l'impôt.

Par ailleurs, l'article 36 ne fait pas de cet assujettissement une condition d'octroi, cette réduction est offerte à tout étranger s'installant sur le canton sans exercer la moindre activité lucrative. Les personnes concernées pourraient donc être les rentiers étrangers vivant de leur patrimoine ou bien encore les retraités étrangers décidant de s'installer sur le territoire vaudois et ceci sans avoir eu au préalable à négocier un forfait avec l'administration cantonale.

La différence de traitement entre le canton de Genève et le canton de Vaud quant aux droits prélevés sur les donations et successions des personnes imposées au forfait est plus que flagrante. Si le déséquilibre constaté à Genève entre les assujettis s'opère au détriment des « forfaitaires », c'est la situation opposée qui est observée dans le canton de Vaud. Cette hétérogénéité de traitements montre incidemment les manquements au principe d'égalité des contribuables devant l'impôt.

Pour mémoire, lors de la description de l'impôt sur la dépense et de sa justification afin de montrer qu'il ne pouvait y avoir d'inégalité de traitement, il a été invoqué le fait que les contribuables soumis au rôle ordinaire et les forfaitaires ne pouvaient être traités de la même manière du point de vue de l'imposition car par obligation légale, les forfaitaires ne pouvaient retirer des revenus d'une activité en Suisse.

Une démarche similaire doit nous amener à analyser les donations et les successions à travers le même prisme. Dès lors, force est de constater que la transmission de droits et devoirs, ce qui caractérise la donation et la succession, d'une personne ne peut être appréhendée de manière différente car la donation ou le décès se réalise, ou frappe, de la même manière ce

contribuable, qu'il soit soumis à l'impôt au rôle ordinaire ou selon la dépense. Il n'y a pas de différence faite dans le droit civil et privé quant à ces assujettis selon ces modes de taxation. Par conséquent une taxation différenciée selon le type d'assujettissement devrait constituer une atteinte à ce principe préalablement évoqué.

Cette hétérogénéité illustre encore la concurrence fiscale entre les cantons. Si l'article 127 de la Constitution interdit la double imposition entre les cantons, si la loi sur LIHD a été entérinée pour éviter ces situations en matière d'impôts directs et si enfin les accords de réciprocité ont permis de clarifier le traitement des donations et des successions intercantonales, il n'en reste pas moins que chaque canton est libre d'adapter la législation fiscale (en fonction de ce que la constitution lui attribue) afin de pouvoir équilibrer son budget.

Par conséquent, comme le montre notre exemple entre Genève et Vaud, le contribuable devra choisir son lieu de résidence en pesant le pour et le contre tant durant son vivant qu'au jour de son décès. Or, nous savons que depuis peu, l'impôt selon la dépense bénéficie d'une certaine homogénéisation dans ses conditions d'applications ce qui, mécaniquement, renforce d'autant plus le poids relatif attribué aux conditions de successions lors de la réalisation de ce choix.

Afin de prolonger cette réflexion, il aurait été intéressant de pouvoir mesurer le poids relatif des droits prélevés sur les personnes assujettis selon la dépense par rapport au total des droits de succession et de donation reçus par les cantons et les communes. Le rapport sur la statistique financière 2014[96] nous révèle que le montant cumulé de ces droits atteint le chiffre d'environ 1'100 millions de francs suisses en 2014. Malheureusement, le secret fiscal suisse a toujours été et reste, à l'opposé du secret bancaire, un mur quasi infranchissable. Ainsi il n'est pas possible de connaître le montant payé par les forfaitaires en fonction de cette taxation[97]. Toutefois, la conférence des directeurs et directrices cantonaux des finances[98] fournit quelques informations utiles à la saisie du phénomène. A fin 2014, la Suisse comptait 5 382 assujettis,

[96] Administration Fédérale des finances, Statistique financière 2014 de la Suisse Rapport annuel, Neuchâtel 2016.

[97] Bilan, Abolition des forfaits fiscaux: ce que cache la votation, 1 septembre 2014. Cet article permet d'obtenir un survol de ce que les forfaitaires génèrent comme recettes sans en donner une image détaillée.

[98] Conférence des directeurs et directrices cantonaux des finances, Communiqué de Presse du 26.05.2015, Berne.

soit une diminution de 252 unités par rapport à 2012 (dernière enquête de référence). La conférence faisait noter à juste titre qu'il s'agit de la première diminution d'assujettis. Malgré cette baisse du nombre de personnes, le montant prélevé au titre de l'impôt sur la dépense a augmenté de 45 millions francs suisses pour atteindre le chiffre de 740 millions de francs suisses. Les évolutions exprimées en pourcentage sont encore plus frappantes car la baisse du nombre de contribuables représente 4,5% par rapport à la dernière enquête alors que le produit généré par cet impôt pour la Confédération, les cantons et les communes a cru de 6,5%. Phénomène qui se traduit avant tout par une hausse continue des forfaits moyens qui passent de 94'549 en 2006 à 137'495 en 2014. Il est encore frappant d'observer que lorsque l'on observe la répartition de ces forfaits les cantons latins additionnés au canton des Grisons sont « sur représentés » par rapport aux autres, même par rapport aux cantons alémaniques les plus attractifs comme le canton de Zug ou le canton de Schwytz. Un rapide calcul montre que sur les forfaitaires présents sur le territoire Suisse en 2014, on obtenait les proportions suivantes :

Tableau 1.4 : Part des cantons accueillant le plus de *forfaitaires*

	Nombre	Part relative
Total Suisse	5382	
Genève	696	13%
Grisons	264	5%
Tessin	955	18%
Valais	1231	23%
Vaud	1260	23%
cumul des cantons	4406	**82**%

Source : auteur, informations au 31.12.2016

Nous pouvons observer sur ce tableau que les cantons listés accueillent environ 82 % de tous les forfaitaires alors que les cantons alémaniques représentent plus ou moins 70 % de la population suisse ce qui nous donne une idée de l'état de concentration des forfaitaires sur ces cantons. L'analyse des données historiques sur 10 ans montre que le canton de Vaud a toujours été celui qui accueillait le plus de forfaitaires et continue en 2014 à tenir la tête du classement

malgré un léger affaissement. D'autre part le canton qui a connu la plus grande croissance avec des volumes significatifs est le canton du Tessin qui est passé de 520 forfaitaires en 2006 à 955 en 2014. La proximité de l'Italie, et le micro climat, explique probablement ce fait.

Ces chiffres sont intéressants puisqu'ils proviennent de la première enquête depuis que la loi de 2012 a été adoptée accordant une période transitoire de 5 ans pour les cantons afin qu'ils adaptent leur législation à cette loi fédérale. Ils prennent donc en compte les évolutions législatives cantonales.

Il serait facile et rapide de conclure que cette baisse du nombre de forfaitaires s'explique par l'application de cette loi et leurs départs de Suisse. Ce serait une erreur. En effet une partie de cette diminution provient de la disparition de ce régime dans de nombreux cantons (Basel Land, Basel ville, Aargau) et par conséquent hormis la possibilité pour ces derniers de changer de résidence, ils se retrouvent à l'imposition ordinaire.

D'autre part, les modalités nouvelles de l'imposition peuvent devenir dommageables pour ces forfaitaires qui opteraient de manière logique pour la taxation au rôle ordinaire et ainsi disparaitre du tableau. A ce propos la hausse du montant des forfaits moyens plaiderait pour que les plus riches trouvent encore un intérêt dans cette taxation et donc apparaitraient encore dans la statistique. Autre explication, certains suisses ne bénéficiant plus de ce régime de taxation à leur retour font diminuer eux aussi ce nombre. Ainsi, en guise de conclusion, il est plus que prématuré de penser que la baisse du nombre de forfaitaires résulte d'un départ de ces contribuables imposés selon la dépense. En l'absence d'information publique, il est difficile de poursuivre nos observations.

v. L'étendue aux non-résidents

Ce balayage des impositions sur les donations et successions quant aux résidents étant fait, il convient dès lors de s'intéresser à la manière dont seront traités les non-résidents par les législations cantonales. Rappelons que les droits de succession et de donation sont perçus sur les transferts de droits découlant de la donation ou de la succession lorsque le dernier domicile du défunt ou celui du donateur était situé sur le territoire du canton. Ces droits sont encore perçus quand la libéralité porte sur un immeuble ou considéré comme tel qui se trouve situé sur

le canton proprement dit. Ainsi, de par le maillage opéré par les accords de réciprocités, la double imposition en matière de droit succession sur immeuble est quasi impossible.

La question est toute autre lorsque le bénéficiaire de la libéralité est un non résident et qu'aucune convention en la matière n'a été ratifiée. Il sera assujetti à l'impôt et redevable de celui-ci auprès du canton au sein duquel la donation a eu lieu ou si la succession y a été ouverte. Par ailleurs, même si la donation n'a pas eu lieu dans ce canton ou si le défunt n'y avait pas établi son domicile, le canton aura la compétence pour lever l'impôt sur les libéralités qui portent sur un immeuble ou des droits équivalents. Dans ce cas, la double imposition est possible, voire probable car nombreuses sont les législations nationales qui font porter l'impôt sur la totalité des biens transmis quel que soit la localisation de ces biens. Cette double imposition est aussi possible sur les autres biens transmis car toutes les législations cantonales ne sont pas rédigées de la même manière. Certaines indiquent que leurs compétences sont universelles sur les biens transmis mobiliers et immobiliers qui ne se trouvent pas sur le territoire, d'autres indiquent que seuls les immeubles situés sur le territoire font partie de la base imposable. Les conséquences dans le cas d'une libéralité à un non résident sont bien sûr cruciales dans le cas où il n'y a pas d'accords internationaux permettant de régler ces questions.

Unité et diversité qualifie bien la situation juridique suisse en matière de succession et donation, l'analyse de la législation française devrait ne permettre de retenir que la caractéristique unitaire de ce système d'imposition.

2) En droit Français

Le droit français présente l'avantage d'être unique et donc homogène sur tout le territoire, il ne peut y avoir de divergences dans l'application du droit des successions entre les différentes parties du territoire (hormis quelques exceptions comme en Corse). Avant tout développement, précisons qu'il ne s'agit pas ici de discuter de toutes les formes de successions au sens du droit civil sur la validité, les conditions d'ouverture et autres particularités. Nous nous limiterons à l'aspect fiscal lié aux successions et donations tout en conservant à l'esprit que les possibilités ou contraintes offertes par le droit civil en termes d'attribution revêtent une grande importance puisque les droits sont le plus souvent calculés sur base de la valeur des biens attribués à chacun des bénéficiaires de ces libéralités.

On abordera successivement l'assujettissement, les notions d'actif et de passif transmis, les taux et le cas particulier concernant les non-résidents.

a) **L'assujettissement**

Les donations comme les successions sont qualifiées de mutation à titre gratuit et sont visés par les articles 750 ter et suivants du CGI. Si dans le développement consacré à la Suisse il avait été choisi de structurer la présentation en balayant successivement les assujettis, l'objet de l'imposition, les grandes règles de territorialité, etc…, dans le cas français la séquence se déroulera conformément à la chronologie des thèmes abordés par le CGI.

Tout d'abord la territorialité définie dans l'art 750 ter qui indique quels sont les biens successoraux soumis au droit français et ceci sur la base de trois alinéas. Dans son alinéa 1, il est précisé « sont soumis au droits de mutations à titre gratuits : Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, […], lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B. Ainsi la territorialité se fonde ici sur la définition du domicile donnée par l'article 4 B que nous avons analysé préalablement. Il avait été spécifiquement mentionné la multitude de critères qui peuvent amener l'administration à considérer une personne comme ayant son domicile en France et donc être assujettie. Cet alinéa adresse encore l'universalité des biens transmis puisqu'il attribue la compétence à la France le droit de lever l'impôt à la fois sur les biens meubles et les immeubles et ceci quel que soit le lieu de localisation de ces biens en France ou hors de France. En résumé, le domicile du donateur ou du défunt donne le droit à la France de lever l'impôt.

A ce stade, la comparaison avec le droit suisse permet d'avancer deux remarques. La première, la notion d'universalité des biens transmis est une notion partagée par les deux législations. Elle permet d'assurer que tous les biens transmis seront taxables et quelque part,

elle assure que tous les biens taxables seront transmis[99]. A l'opposé les deux droits diffèrent relativement aux immeubles et à leurs taxations lorsqu'ils sont situés hors du territoire national. Le droit français suivant une ligne constante « s'arroge » le droit de principe de taxer l'immeuble quelle que soit sa situation, donc à l'étranger. Comme nous l'avons vu, en Suisse, les cantons ont exclu de leurs prérogatives cette possibilité. Concrètement, le droit suisse écarte a priori les risques de double imposition sur ces immeubles transmis alors que la France pourrait y faire face.

L'alinéa 2 quant à lui relève que peu importe la manière, directe ou indirecte, dont sont détenus les biens meubles ou les immeubles, ces biens seront soumis à taxation s'ils sont situés en France et si le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France. Cet alinéa permet à la France de se défaire du critère généralement admis en termes d'attribution de succession qui est celui du dernier domicile. Par cet alinéa, non seulement les immeubles situés en France sont passibles de l'imposition mais les biens immeubles également.

De manière attendue, la comparaison avec le droit suisse ne permet pas de faire de différence fondamentale entre les deux approches, chaque législation se laissant le droit de taxer les biens identifiés de manière certaine sur leur territoire. L'intérêt de cette pratique réside essentiellement par l'imposition des immeubles quel que soit le lieu de domicile du défunt ou du donateur.

Le dernier alinéa, l'alinéa 3 vient en complément des deux premiers qui pour l'alinéa 1 visait tous les biens d'un défunt ou d'un donateur domicilié en France, pour l'alinéa 2 seul sont concernés les biens situés en France mais quel que soit le lieu de domicile du donateur ou du défunt, l'alinéa 3 vient boucler la boucle en intégrant dans la base taxable l'ensemble de biens reçus par les bénéficiaires domiciliés en France au sens de l'article 4 B dont les héritiers ou les donataires, et ce bien que le défunt ou le donateur puisse être domicilié à l'étranger. Toutefois, la portée de cet alinéa 3 ne court uniquement que lorsque le bénéficiaire a occupé un domicile

[99] D'une part du fait de la solidarité entre héritiers ou donataires, d'autre part afin de s'assurer que les biens reçus puissent être utilisés voire cédés librement.

fiscal en France au sens de l'article 4 B pendant au moins six ans sur les dix derniers précédant celui au cours duquel il reçoit ces biens.

Ici, la différence est flagrante car la France, à la différence de la Suisse, s'attribue le pouvoir de taxer le « patrimoine mondial » du défunt ou du donateur par le simple fait que le bénéficiaire soit domicilié en France. De cette manière, ce sont effectivement l'ensemble des biens d'un non résident qui serait soumis à la taxation française. Bien évidemment, cette situation serait marquée par une possible double imposition entre le pays de lieu de domicile du donateur ou du défunt et celui de l'hériter, c'est-à-dire la France.

La lecture attentive de cet article nous montre bien que la systémique utilisée dans cet article 750 ter ne permet pas à une succession ou à un donateur de passer entre les mailles de ses filets. Nous avions rappelé précédemment les caractéristiques des donations et successions en insistant sur le fait qu'il s'agissait de la transmission de biens d'un donateur ou d'un défunt vers un bénéficiaire. Chacun des trois alinéas est construit pour appréhender de manière universelle un des trois éléments soit le donateur ou le défunt, le bien détenu directement ou indirectement et finalement le bénéficiaire.

Comme le souligne la professeure Leroyer (2016)[100], les alinéas 2 et 3 ont été élaborés pour « lutter contre l'expatriation successorale à des fins d'évasion fiscale » [101]. Cet article met en exergue le domicile du défunt ou du donataire comme celui des bénéficiaires comme l'élément emportant taxation. De même, les biens situés en France sont l'autre axe retenu par cet article pour déterminer la soumission. C'est bien autour de ces deux éléments que se portent toutes les attentions car tant la détermination de domicile au sens de l'article 4B[102] que la notion de biens situés en France fait l'objet d'une jurisprudence incessante. C'est bien naturellement

[100] Leroyer, A.M :, droit des successions, 3ème édition, collection cours, Dalloz, 2014.

[101] Sauvage,F., Successions 2016-2017, collection Delmas pour la vie des affaires, 23 Ed., Delmas.

[102] Voir au paragraphe 1.4

que l'administration a précisé sa position concernant ces deux éléments[103] du point de vue des droits de mutations à titre gratuit.

Bien que cela ne constitue pas le cœur principal de notre travail, il convient de signaler que la loi française précise les bases sur lesquelles la propriété des biens concernés par la transmission est déduite par l'administration. Le législateur a pris la peine de le préciser alors que le droit suisse ne dit mot de ce point particulier. Suivant le professeur Me Eliard (2014)[104], la propriété est déduite selon des présomptions issues du droit civil et d'autres propres au droit fiscal.

Les présomptions d'origine civile regroupent la théorie de la propriété apparente et la présomption de l'article 2276 du code civil. Sur la base de la théorie de la propriété apparente, l'administration peut identifier le réel propriétaire comme étant celui qui apparait comme tel aux yeux des tiers, en vertu de clauses formelles, de la loi, de titres particuliers ou de ses agissements. Par conséquent, le propriétaire véritable identifié, il conviendra d'intégrer à l'actif héréditaire entre autres, les composants suivants : les titres nominatifs, les biens acquis par un prête nom,…. Ainsi, la détention pour autrui ne permet pas d'échapper à l'impôt ce qui exclut a priori le trust et le contrat fiduciaire suisse. L'article 2276 du code civil énonce que « en fait de meubles, la possession vaut titre » et que par conséquent le possesseur des biens, en tant que gardien est supposé en être le propriétaire. En guise d'illustration, il sera supposé que le propriétaire immobilier devrait être le propriétaire des meubles le garnissant. Notons qu'il serait encore possible d'ajouter une dernière façon de présumer la propriété sur la base de la théorie de l'accession, selon laquelle le propriétaire du sol est propriétaire du dessous et du dessus.

Les présomptions d'origines fiscales ont été érigées par le CGI mais n'ont de portée que dans le domaine fiscal. Certaines de ces présomptions ont trouvé leurs origines dans le but de lutter contre une évasion fiscale possible et se fonde donc sur une suspicion. D'autres permettent à l'administration de déterminer la propriété par l'observation des personnes inscrite au rôle des impôts locaux.

---

[103] BOI ENR DMTG, 10-10-30-20120912, n°20s. et 70s.

[104] Eliard, F., Fiscalité des successions, 3 Ed., Droit notarial, Ellipses, 2014.

Les présomptions fiscales basées sur des soupçons de fraude se trouvent dans les articles 751 et suivants du CGI. L'article 751 s'attache aux biens appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue-propriété à ses présomptifs héritiers et dont le démembrement aurait été réalisé dans des conditions trop favorables pour les nu-propriétaires. L'article 752 retient que les valeurs mobilières, les droits sociaux et les créances font partie de l'actif successoral dont le défunt a eu la propriété ou en a perçu les revenus dans l'année précédant son décès. L'article 753 du CGI établit une présomption sur les comptes indivis ou collectif alors que l'article 754 du CGI indue qu'il y présomption si le défunt avait loué conjointement un coffre-fort. Pour aller à l'essentiel, tous ces articles visent à intégrer ou à réintégrer dans la base taxable tous les éléments qui auraient pu être évacués de celle-ci sans l'occurrence de ces présomptions.

L'administration peut encore s'appuyer sur deux autres articles afin de déterminer la propriété d'un bien. Les articles 1881 et 1882 du CGI indiquent que les personnes inscrites au rôle des impôts locaux (respectivement taxe foncière pour l'article 1881 et taxe annexe pour les fonds de commerces pour l'article 1882) et qui auraient effectués deux paiements seraient présumées propriétaires.

b) **L'actif et le passif déductible**

Le droit français est de manière générale beaucoup plus précis sur les termes de la succession et de la donation[105]. Tant au niveau suisse, on se contente de règles globales éventuellement déclinées par type de biens, autant dans le cas français, chaque type de bien est assez finement identifié et les méthodes d'estimations qui leurs sont relatives clairement explicitées. Nous ne parcourrons pas ici l'ensemble de ces éléments et optons pour une présentation plus détaillée des immeubles transmis et des modalités de leur évaluation.

[105] Les articles 776 et suivants indiquent les spécificités de la donation.

Ainsi l'article 761 du CGI prévoit que les immeubles successoraux doivent être évalués à leur valeur vénale réelle au jour du décès. Il s'agit de fait pour les héritiers de pratiquer une estimation de ces biens et ce sera cette estimation qui sera portée dans la déclaration de succession inscrite à l'art 800 du CGI. Cette démarche estimative de la part des héritiers s'appuie sur des éléments matériels et juridique qui à la date du décès permettent de prendre en compte des éléments de dépréciation.

Parmi les éléments de dépréciation, il est possible de citer la vétusté, la mise aux normes, l'usage,… En retenant l'usage, il est possible de dessiner deux branches d'étude. Le bien était occupé par le défunt[106] et ses proches et se pose alors la question de la continuité de l'usage par ces derniers et donc de son impact sur la valeur. Dans ce cas, en dérogation de l'article 761, il est prévu une décote de 20 % de ce bien par rapport à sa valeur vénale réelle.

Autre possibilité, le bien est loué ce qui oblige les bénéficiaires à assurer une bonne réalisation des conditions prévues dans le bail. Conséquemment aux conditions du bail, la valeur du bien s'en verrait réduite puisqu'il existe d'une part un très grand nombre de type de baux, et d'autre part, chaque bail peut prévoir des clauses particulières. A contrario, le fait que le bien loué puisse générer des flux de trésorerie devrait permettre d'en accroître la valeur.

Un dernier cas de figure doit être porté à la connaissance du lecteur où la valeur servant de base pour le calcul des droits diffère de celles portée sur la déclaration de succession (c'est-à-dire la valeur vénale réelle). Dans le cas d'une cession par adjudication publique dans les deux années qui suivent le décès, c'est le prix net d'adjudication sui s'impose comme servant de base aux calculs des droits.

Un point important doit encore être relevé. Cette valeur vénale réelle est une valeur estimative et….déclarative effectuée par les bénéficiaires. Il est alors tentant pour ces derniers de sous-estimer cette valeur afin de réduire le montant des droits. Bien évidemment, cette

[106] Si le défunt était le seul habitant, le bien est supposé être valorisé à sa valeur vénale réelle libre de toute occupation.

déclaration se base sur la bonne foi des bénéficiaires ce qui les engagent. Il est donc prévu dans le cas où la déclaration ne serait pas conforme que des peines et des sanctions[107] soient portées à l'égard des héritiers.

L'actif héréditaire est constitué de l'ensemble des biens du défunt, cependant il ne représente pas l'actif net transmissible aux héritiers. Il convient d'en soustraire l'ensemble des dettes du défunt pour pouvoir déterminer l'actif net successoral. Toute la question est de savoir ce qu'est une dette successorale déductible. Là encore la tentation de maximiser ces montants est grande, mais l'administration veille. Eliard (2014) opère un balayage assez exhaustif des types de dette potentiellement déductibles et de leurs conditions de reconnaissances.

En conclusion de ce paragraphe, il est frappant de constater que si la France et la Suisse partage de nombreux points communs dans leur conception du droit des successions et des donations, les détails apportés aux qualifications sur les biens, sur leurs reconnaissances que l'on retrouve sur les dettes et leurs reconnaissances montre bien à quel point l'application de ce droit est divergente. En droit français, le recours à des présomptions nombreuses, calibrées semblent indiquer que le redevable souhaite par nature contourner l'imposition et l'administration développe un argumentaire pour les en empêcher.

c) **Les taux et modalités**

Le droit français, à la différence du droit suisse considère que les droits doivent être calculés selon le degré de parenté entre le défunt/donateur et les bénéficiaires. En cela, il s'écarte de la possibilité faite en droit suisse de considérer l'actif successoral comme un tout.

De manière générale, le conjoint ou le partenaire enregistré représente des personnes exonérées de droit. Les enfants, ascendants ou autres y sont soumis mais bénéficient de modalités différentes d'abord sur les montants exonérés, ensuite sur les taux applicables. Trois

[107] Article 1837 du CGI.

critères déterminent les conditions de liquidation des droits, les mêmes que ceux pouvant être retenus en droit suisse. Le lien de parenté renferme une importance cruciale car la transmission des biens vise en priorité les parents les plus proches. Le législateur a donc prévu des taux croissants en fonction du degré de parenté. L'âge intervient aussi en particulier pour les questions de démembrement. Enfin, le montant transmis joue encore un rôle puisque les droits ne sont en générale pas calculés sur la base d'un taux fixe mais plutôt sur la base d'un barème où le montant global est scindé en tranches et où chaque tranche est imposée selon un taux progressif.

d) **Les conséquences pour les non-résidents**

Cette rapide présentation des textes applicables aux successions et donations ont permis de comprendre les mécanismes principaux d'imposition. Si leur compréhension est relativement aisée dans un cadre franco-français, il en va tout autrement si une des dimensions de la transmission est située hors du territoire français. C'est le cas lorsque les personnes impliquées sont non résidentes au sens de l'article 4 B du CGI, mais c'est aussi le cas lorsque les biens transmis ne sont pas situés sur le territoire national.

Comme nous l'avons vu, la formulation de l'article 750 ter est suffisamment englobante pour pouvoir soumettre à taxation les biens transmis dans les cas de figure suivants. Le défunt/donateur est résident mais ses biens ne sont pas situés sur le territoire français, le défunt/donateur n'est pas résident mais ces biens sont situés sur le territoire national et enfin le défunt/donateur n'est pas résident et les biens transmis ne sont pas situés en France, mais que les bénéficiaires eux soient résidents au sens de l'article 4 B du CGI.

En conclusion sur les deux approches juridiques des droits de succession et de donations, nous avons pu illustrer de nombreux points communs mais aussi identifier des différences de conceptions frappantes. Précisons toutefois que nous avons volontairement omis de réaliser une

description détaillée[108] de la manière dont les dettes du défunt seront transmises aux bénéficiaires selon chacun des deux droits nationaux. Or, la Suisse applique en la matière la méthode proportionnelle alors que la France retient elle la manière objective. De ce fait, l'actif successoral, taxé sur sa valeur nette attribuable peut diverger selon les deux approches et de par le fait générer un cas de double imposition. Mais comme nous le savons, des conventions de double imposition permettent de régler ces potentielles situations par l'application d'un certains nombres de principes et de définitions portant sur l'objet de l'impôt, la domiciliation, l'assujettissement, …et éventuellement la répartition des dettes.

B - Les principes internationaux sur les droits de successions et donations

Dans un contexte international, le règlement des successions et donations peut être facilité par l'existence d'une convention fiscale. Toutefois, rares sont-elles ce qui obligent le plus souvent à se retourner vers des principes généraux (les généralités) et de décrire comment le droit interne s'articule avec le droit international.

1) Généralités

Les modèles de convention de double imposition ont été élaborés par l'OCDE et couvrent les impositions relatives au revenu et à la fortune d'une part, aux successions et donations d'autre part. Ainsi, concernant les successions et les donations, le modèle[109] fut développé en 1982 et permis de préciser des définitions importantes.

---

[108] Cretti, S.G., « Successions internationales, Aspects de droit fiscal », Droit Fiscal, Helbing Lichtenhahn, 2014, Bâle.

[109] Modèle de convention de double imposition concernant les donations et les successions de 1982, rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE, 1982.

Parmi ces dernières, l'article 1 indique que sont visées par cette convention les successions des personnes domiciliées au moment de leur décès dans un Etat contractant ou dans les deux Etats contractants. Sont également couvertes par la convention, les donations dont le donateur était domicilié dans un Etat contractant ou dans les deux Etats contractants au moment de la donation. L'un des éléments clés de cette définition est de lier le fait couvert par la convention au lieu de domicile du défunt ou du donateur au moment où ce fait se réalise.

Par conséquent, le domicile devient la clé de voûte du système de taxation des successions et des donations, et a priori, il s'agit du domicile du défunt ou du donateur. Il n'est pas mentionné que les bénéficiaires, ou plus précisément le domicile de ces bénéficiaires ait une quelconque importance quant à la manière de lever la taxation. Ce n'est donc pas indiqué par la convention-modèle mais il est bien évident que rien n'empêche les Etats contractants de s'entendre sur une modalité qui puisse intégrer le domicile du bénéficiaire comme pertinent dans la procédure de taxation.

L'article 4 précise la notion de domicile au sens de la convention et par ailleurs indique quels sont les critères à retenir et la hiérarchie qu'il convient de suivre afin de déterminer ce domicile. De ce point de vue, l'approche est la même que celle étudiée dans le cadre de la convention de double imposition sur le revenu et la fortune. Ainsi, ces critères et leurs applications s'opposent à la définition du domicile selon l'article 4 B du CGI et son analyse simultanée des critères de domiciliation. Le droit suisse semble présenter une plus grande conformité à l'application de la convention puisqu'il retient une intention de s'installer durablement sur le sol suisse comme critère de détermination. C'est bien le fait d'y avoir pris un « logement » qui soit retenu mais encore que la personne ait démontré son intention de s'installer de manière pérenne. De cette approche découle les analyses suisses quant aux intérêts familiaux puis économiques afin d'identifier le domicile et donc l'assujettissement.

L'article 3 de ce modèle rappelle encore que « les biens faisant partie de la succession ou de la donation d'une personne domiciliée dans un Etat contractant » doit s'entendre comme les biens, quels qu'ils soient, intégrés à une mutation ou à une dévolution et dont cette mutation ou dévolution est, en vertu de la législation d'un Etat contractant, soumise à un impôt visé par la convention. Il est bien indiqué le caractère subsidiaire de la convention qui ne peut être appelé que lorsqu'un impôt national pourrait être levé (principe de légalité).

Ensuite, la convention-modèle attribue le droit à l'Etat contractant de lever l'impôt principalement en fonction de la nature du bien. Les articles 5, 6 et 7 octroient le droit de lever l'impôt à l'Etat contractant du lieu de situation d'un bien immobilier et pour les biens meubles[110], c'est l'Etat contractant du lieu du domicile du défunt ou du donateur à qui échoit le droit de lever l'impôt. Il est aisé de voir poindre ici, les difficultés à distinguer ce qu'est un bien immobilier en fonction des différentes formes de détention existantes[111]. Les choses semblent claires mais rappelons le, ce n'est qu'un modèle, la convention spécifique aux deux Etats contractants peut diverger de ce modèle et prévoir d'autres solutions.

Enfin, la question des dettes est abordée au travers de l'article 8 de cette convention modèle qui précise que selon elle, les dettes garanties par un bien visé par l'article 5, c'est-à-dire de nature immobilière, doivent être soustraites de la valeur de ce bien. Les dettes qui ne sont pas relatives aux biens visés par l'article 5 doivent être portées en déductions des autres biens visés par l'article 7, c'est-à-dire les biens autres qu'immobiliers.

A ce stade de l'analyse de la convention modèle, il est remarquable de noter à quel point cette dernière se soucie du sort réservé à une situation où les dettes excèdent la valeur des biens transmis. Dans ce cas, l'article 8 prévoit que l'excès de dette garanti par un bien, doit être déduit des autres biens, avec par ordre de priorité les biens imposés dans ce même Etat contractant, puis si ce montant n'est pas suffisant sur les biens transmis dans l'autre Etat. Toutefois, cette déduction opérée dans l'autre Etat ne peut excéder celle résultante de l'application de sa législation nationale. La convention essaie d'anticiper les situations de déséquilibre qui pourraient déboucher sur une double imposition. Simultanément, elle élimine la possibilité de créer des situations où l'application de la convention amènerait à un résultat plus favorable que celui obtenu par l'application du droit interne sur les biens transmis.

[110] Il est fait abstraction ici des meubles meublants.

[111] D'où la définition par certains Etats de ce qu'est un bien immobilier selon leur législation. C'est le cas en France avec les sociétés à prépondérance immobilière par exemple.

La convention apparait comme le texte permettant d'aménager les règles du droit interne avec celles issues du droit international relatives aux conventions. Il parait donc sensé de décrire l'articulation des principes internes avec ceux du droit international. Rappelons encore une fois, que les dispositions du droit européen en la matière ne seront pas traitées ici et feront l'objet d'un développement spécifique ultérieur.

2) Règles d'interprétation et articulation entre droit interne et droit international

Cette analyse sera menée en deux étapes avec en premier lieu une étude sur l'articulation entre le droit suisse et droit international, puis celle relative à cette même articulation entre le droit Français et les textes de portées internationales. Dans les deux cas, il sera présenté successivement, les règles internes de portée international, les sources de droit international reconnues par chaque Etat, les règles d'interprétations et enfin la hiérarchie à respecter entre tous ces normes juridiques.

a) **Articulation droit suisse et droit international**

Les textes de portée internationale sont légions, certains d'origines internes d'autres de sources internationales, ce sont ces derniers qui retiendront notre attention.

Du point de vue interne, l'assujettissement en Suisse est fonction soit du rattachement personnel, soit du rattachement économique. Le rattachement personnel du défunt ou du donateur est fonction de son domicile situé en Suisse. Dès lors est sensé avoir conservé en Suisse son domicile toute personne tant qu'elle n'en a pas élu un autre à l'étranger, c'est le principe de rémanence qui est illustré ici. Le tribunal fédéral a d'ailleurs jugé que c'est au contribuable de prouver qu'il s'est construit un nouveau domicile hors de Suisse et qu'il y paie des impôts.

A priori, ce domicile situé en Suisse implique que la succession est ouverte en Suisse (ou que la donation dépend du droit suisse). Pourtant, il existe des situations où la succession sera ouverte en Suisse bien que le défunt n'y soit pas domicilié. En effet, il arrive que parfois, par carence de compétence ou absence de connaissance, il revienne à la Suisse d'ouvrir une succession. C'est le cas par exemple lorsque les biens du défunt sont situés sur le territoire helvétique mais que l'autorité compétente à l'étranger n'entre pas en matière (article 88 LDIP[112]). C'est aussi le cas si le défunt, citoyen suisse, décédé à l'étranger si l'autorité compétente du dernier domicile ne s'en occupe pas (article 87 al.1 LDIP). La situation se représente encore si le citoyen suisse domicilié à l'étranger a opté pour que leur succession soit soumis au droit suisse (art 87 al.2 LIDP). Enfin, la Suisse peut être amenée à ouvrir une succession si le citoyen suisse domicilié à l'étranger est déclaré absent par l'autorité compétente du dernier domicile connu en Suisse.

Ces cas, certes relativement anodins portent sur des successions qui couvrent l'ensemble des biens de la succession ou simplement une partie de ces biens. Cette situation où l'assujettissement à la loi suisse est restreint se retrouve dans le cas d 'un assujettissement limité du fait d'un rattachement économique. C'est le cas lorsque la succession (ou la donation) porte sur des biens situés en Suisse. Ces biens pouvant être immobiliers ou mobiliers, ce sera le droit cantonal qui précisera la portée de cet assujettissement qui pourra être réservé en fonction des conventions (Cretti 2014 PP 119).

Un dernier influent interne doit être retenu avec la jurisprudence du tribunal fédéral. Celle-ci est relativement peu informative en matière international hormis pour le fait que la loi suisse interdit la double imposition inter cantonale. Il en résulte deux principes fondamentaux applicables en droit interne et utiles dans un contexte international. Le premier principe indique que le contribuable a le droit, dans un contexte international, à ne pas être taxé d'une manière contraire au « droit des gens ». Second principe[113], les immeubles situés à l'étranger ne peuvent

[112] Loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé, RS 291

[113] ATF 1143 du 22 mars 1875, ATF 29 1 283 du 26 septembre 1903.

être imposés par le canton du dernier domicile du défunt lorsqu'il en résulterait une double imposition effective.

D'un point de vue conventionnel, la Constitution suisse attribue à la Confédération la responsabilité de gérer les affaires étrangères. Elle a donc la compétence de signer des traités internationaux dont ceux relatifs au domaine fiscal. Dans le même temps, la Constitution précise que dans le cadre de ses compétences, la Confédération veillera à tenir compte des compétences des cantons et à sauvegarder leurs intérêts (article 4). Par conséquent, bien que de sa compétence, les accords internationaux, dont ceux relevant du domaine fiscal implique afin d'être signés que les cantons soient prévenus, consultés ainsi que d'être associés à la préparation prise des décisions de politique extérieure modifiant leurs compétences ou leurs intérêts (article 55).

Néanmoins, les cantons du fait de leurs compétences extensives peuvent conclure des traités internationaux dans les domaines qui relèvent de leurs décisions. Cela nécessite toutefois que le même souci d'information se manifeste mais cette fois ci de la part des cantons vers la Confédération et que donc ce dernier soit averti préalablement. D'un point de vue formel, les relations directes des cantons avec des autorités étrangères se passent toujours par l'entremise de la Confédération (article 56) sauf à traiter avec des autorités étrangères subalternes.

L'autre part de symétrie implique que ces traités cantonaux ne soient ni contraire au droit, aux intérêts de la Confédération, ni aux intérêts des autres cantons (article 56). Ces traités cantonaux sont assimilés à du droit cantonal et par conséquent le Tribunal fédéral peut en contrôler la régularité essentiellement en en vérifiant la constitutionalité. En conclusion, la relation entre les cantons et la Confédération en termes de conventionalité apparait comme bien équilibrée car la signature de traités, qu'ils soient fédéraux ou cantonaux requiert la divulgation de l'information au préalable entre les deux niveaux, la prise en compte des intérêts et des

compétences respectives et de plus ces traités ne peuvent porter atteintes aux intérêts des cantons tiers[114].

Concernant les règles d'interprétation, la Suisse se fonde d'abord sur les préceptes du droit international public et sur le fait que les conventions fiscales constituent des traités et accords internationaux et qu'à ce titre la Convention de Vienne[115] sur le droit des traités s'applique. C'est donc en référence à l'article 31 de cette convention qui institue les principes d'interprétations que la Suisse se tourne pour statuer[116]. D'ailleurs le Tribunal fédéral, entre autres, s'appuie sur ces principes découlant de la Convention de Vienne pour établir sa jurisprudence[117]en matière de convention de double imposition.

Une autre source d'interprétation importante des conventions provient des commentaires OCDE[118][119] qui prennent une place croissante dans les débats relatifs à l'interprétation. Dans le cas relatif à l'abus de CDI avec le Danemark , le Tribunal fédéral dans son arrêt du 4 avril 2006 a ainsi jugé que la Suisse et le Danemark « sont tenus de prendre en considération » la convention modèle ainsi que les commentaires y relatifs. A noter que de plus en plus souvent, ces commentaires ont une portée pour les membres de l'OCDE et pour les non membres.

Une troisième source d'interprétation provient des règles spécifiques des conventions de double imposition. En effet, les conventions donnent de nombreuses définitions (telles que par exemple les personnes, les autorités compétentes) et le sens qu'il faut attribuer à certaines notions (résidents, dividendes…). Autre précision, les conventions se réfèrent le plus souvent au droit interne quand elles utilisent des termes génériques. Une bonne illustration est fournie

---

[114] ATF 104 III 68 du 4 juillet 1979.

[115] Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969.

[116] Voir Rivier, J.M., L'interprétation des conventions de double imposition, RDAF 56, 2000, pp 113-134.

[117] ATF du 4 avril 2006, 2A.416/2005 ; ATF du 28 novembre 2005, RDAF 2006 II 239,245

[118] Oberson,X., Précis de fiscalité internationale, 3 Ed., Stampfli Editions SA Berne, 2009.

[119] Danon, R., Oberson,X.,Pistone,P., Gutmann,D., Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune Commentaire détaillé, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2014 Basel.

avec le terme « biens immobiliers » du modèle de convention sur le revenu et la fortune qui selon l'article 6 « a le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant ou les biens considérés sont situés ». Par ailleurs, les conventions indiquent que de manière générale, toute expression non définie par elle aura le sens donné par l'Etat contractant. Il est ainsi aisé de constater que les sources d'interprétation sont multiples et largement utilisées par le Tribunal fédéral pour justifier ses arrêts.

Au terme de ce développement sur l'articulation du droit international et du droit suisse, il convient de « dire » quelques mots sur la hiérarchie des normes et sur un aspect fondamental du droit suisse. La conception du droit suisse est de type moniste, à ce titre il y a unicité entre le droit suisse interne et le droit international dès lors que le droit international a été ratifié et que cela ait été publié dans le recueil officiel. Dès cet instant les deux droits ne forment qu'un seul et même ordre juridique. Il n'y a aucun besoin de développer une solution interne conforme au droit international. Les conséquences de cet état de fait est que l'adoption de dispositions prévues par le droit international dans le droit interne devient immédiatement applicable et devient opposable aux autorités par les particuliers qui se seront vu conférées de nouveaux droits et obligations[120].

b) **Articulation droit français et droit international**

Précisons en amont que ce développement ne respectera pas exactement la structure adoptée précédemment car certains éléments sont partagés de chaque côtés de la frontière (supériorité des conventions par exemple, interprétation des conventions) et il semble possible d'en alléger certains points.

Le droit interne français a promu un certain nombre d'articles permettant d'analyser une situation à dimension internationale et de lui attribuer une solution. Comme nous le savons, l'article 750 ter du CGI a une portée suffisamment large pour s'appliquer à des successions et donations dont un des éléments (défunt/donateur, bénéficiaires, biens transmis) présente un

[120] De Vries Relilingh, D.,Manuel de droit fiscal international, 2 Ed., Editions Weblaw, 2014, Berne.

caractère international. Ceci est bien sûr vrai d'un point de vue fiscal, mais le droit civil permet d'élargir le champ des successions couvertes puisqu'il vise de nombreuses autres situations.

Tout d'abord, l'article 720 du code civil institue et précise que « Les successions s'ouvrent par la mort, au dernier domicile du défunt ». Ne sont donc plus visées par la mort que les cas de mort naturelle et par conséquent, la possibilité d'une mort civile bien qu'abolie par une loi du 31 mai 1854 est dorénavant clairement écartée. Le code de procédure civil par son article 45 prévoit encore le lieu d'ouverture de la succession et permet d'attribuer le tribunal compétent ainsi que la loi applicable aux successions mobilières.

Une autre possibilité existe, permettant l'ouverture de la succession pouvant impliquer des personnes domiciliées hors des frontières, est celle de la « disparition » détaillée par l'article 88 du code civil. Selon cet article, une déclaration judiciaire de décès peut être obtenue en cas de disparition d'une personne dans des circonstances de nature à mettre sa vie en danger, lorsque son corps n'a pas pu être retrouvé. Ce jugement déclaratif de décès engendre les mêmes conséquences que l'avis de décès. La question se pose quant à la reconnaissance d'un tel jugement émis par une autorité étrangère et sa reconnaissance par les autorités françaises.

Troisième et dernière possibilité, l'absence visée par l'article 128 du code civil le jugement de déclaration d'absence équivaut en termes de conséquences à celles induites par un avis de décès, ceci à compter de sa transcription sur les registres de l'état civil. La même remarque que celle faite précédemment peut être retenue quant à la reconnaissance de tels actes par des juridictions étrangères.

La jurisprudence apporte aussi une source d'information et d'interprétation utile en matière de successions et donations. Si elle couvre aussi les donations et successions internationales, la portée de ces jugements et arrêts ne sont pas propres à ces deux situations ni d'ailleurs à la fiscalité mais peuvent influencer notre interprétation par l'articulation et les justifications des principes qu'elle expose. Il serait vain ici de vouloir décrire toutes les jurisprudences touchant de près ou de loin l'objet à notre travail, il est toutefois possible de citer

les cas où le droit fiscal s'intéresse aux revenus et aux biens des personnes a priori domiciliées à l'étranger.

Nous le savons la portée de l'article 750 ter est primordiale mais les cas de détention de l'immobilier au travers d'une société située hors du territoire national et la taxe de 3% fait l'objet de nombreux jugements. Autre exemple, les plus-values ou revenus par ces mêmes « personnes » a suscité et suscitent encore de nombreux litiges. Il sera simplement mentionné que le droit français a intégré et s'est engagé à respecter les grands principes du droit international. Le principe, d'égalité, de légalité, de non-discrimination sont les principaux éléments les caractérisant et auxquels le droit français et son interprétation par les juridictions doivent se conformer. C'est de ce point de vue-là, probablement, qu'il est plus intéressant d'analyser comment le respect des principes a été suivi par les juridictions.

A cette fin, la place des conventions dans l'ordre juridique français semble être de première importance. L'Etat Français s'est engagé à reconnaitre et à appliquer le droit international une fois que la procédure d'adoption et de ratification ait été achevée[121]. Sur cette base, les traités et conventions internationales ont une autorité supérieure à celles des lois de la république, sous réserves, toutefois du principe de réciprocité de la part des autres pays contractants.

La prise de décision quant à une convention ou à un traité nécessite encore l'approbation du parlement lorsqu'elle modifie une disposition constitutionnelle. Ce contrôle ex ante du processus de ratification est analogue à l'implication et au rôle des cantons dans le cadre suisse.

La supériorité des conventions imposées par l'article 55 de la Constitution a largement été retenue par les autorités, par contre le juge judicaire et le juge administratif n'ont pas tiré exactement la même portée de cette supériorité. Pour le premier, la reconnaissance de cette

[121] Constitution française du 4 octobre 58, article 55.

supériorité a été largement adoptée et reconnue[122]. En ce qui concerne le second, le Conseil d'Etat a parfois fait preuve de résistance à ce principe comme lors de cette décision[123] où il a indiqué que lorsqu'une des dispositions explicites d'une loi postérieure à un traité rentraient en conflit et seraient donc contraire à la solution proposée par le traité, le juge administratif devrait appliquer la loi sans se préoccuper de la conformité de la loi à ce traité. C'est donc ici le caractère nouveau de la loi qui explique en partie la distance prise avec ce principe de souveraineté comme si le fait d'adopter une loi de manière postérieure à la ratification d'un traité ou d'une convention, loi proposant une solution divergente à ce traité indiquait de fait que l'Etat concerné souhaitait mettre à l'écart la portée de ce traité.

Cette jurisprudence a d'abord trouvé certaines atténuations lors de litiges suivants où le Conseil d'Etat a indiqué[124] qu'il n'était pas possible pour une loi de s'opposer aux dispositions d'un traité même si cette loi est postérieure au traité, si ce traité comportait des stipulations suffisamment précises et contraignantes pour être directement applicables aux particuliers pouvant s'en prévaloir. Il est intéressant de noter que le fait que les bénéfices d'un traité soient contraignants et applicables à un contribuable implique que ce même traité soit opposable aux autorités du pays, en France comme en Suisse. Seconde remarque, les conventions fiscales sont de manière générale suffisamment bien détaillées et contraignantes pour pouvoir être opposable aux autorités d'un pays les ayant ratifiées. Ainsi, les conventions de double imposition font partie des textes de droit international dont la portée ne devrait pas pouvoir être affaiblie par des dispositions de loi issue du droit interne.

Finalement le Conseil d'Etat a retourné sa jurisprudence[125] historique en indiquant qu'il était compétent pour statuer si une loi était compatible avec les stipulations d'un traité antérieur. A noter que cette jurisprudence a été prise par rapport à une affaire en lien avec un règlement communautaire mais sa portée va bien au-delà et participe à un meilleur établissement de la hiérarchie des normes.

---

[122] Cass.Ch.mixte, 24 mai 1975, Société cafés Jacques vabre, D 1975, p, 497, concl. Touffait.

[123] Syndicat général des fabricants de semoule de France du 1 mars 1968, AJDA 1968, p 235 concl. N.Questionaux.

[124] CE du 7 avril 1965, Leb p 226

[125] Arrêt du CE du 20 mai 1989, n°108243, affaire Nicolo, RJF 11/89 n°1266.

Une remarque s'impose au sein de ce paragraphe sur ces problèmes de conformité entre droit interne et droit international du point de vue du droit fiscal. Il a été illustré le fait que la supériorité du droit international, en substance des traités et des conventions, s'est instituée au cours des années auprès des différents juges. Il existe encore, toutefois, en droit fiscal une situation où droit interne et droit international pourrait s'opposer. En effet, le droit interne se réfère souvent au principe de préservation des avantages accordés selon lequel l'application des stipulations d'une convention fiscale ne pourrait aboutir à un alourdissement des obligations d'un contribuable par rapport à ce qu'elles étaient en application du droit fiscal interne.

Par conséquent, la convention ne peut influencer la situation d'un contribuable que dans le sens d'un allégement de ses obligations. De par le fait, il n'y a ici d'opposition entre les deux droits qu'en apparence, puisque les conventions, de manière générale, inscrivent une clause spéciale en leur sein qui permet de retenir le principe de non aggravation comme élément visé par la convention et incidemment ceci permet à cette clause de donner à ce principe une valeur de norme conventionnelle.

Cette articulation entre droit interne et droit international s'est concrétisée autour de la supériorité du second sur le premier. Malgré tout, dans le domaine de la fiscalité internationale, les conventions de double imposition sont soumises au principe de subsidiarité et ne constituent pas en soi, un système fiscal supranational s'imposant à tous les signataires. Bien au contraire, le principe de subsidiarité amène les juges à s'y référer uniquement lorsque l'application respective des droits internes engendre une double imposition. Dans le contexte français, ce principe de subsidiarité exerce une grande influence sur la manière de traiter les situations de nature extraterritoriale.

Dans le cadre de sa charge, le juge de l'impôt doit, afin d'apporter une réponse à une demande concernant une problématique internationale, se tourner en priorité vers le droit interne et s'assurer que celui-ci puisse lui fournir des éléments satisfaisants. Dans la négative, il doit alors se tourner vers la convention de double imposition et ses dispositions pour les confronter à celles du droit interne et dans ce cas précis retenir la supériorité de la convention

pour statuer. On effleure du doigt ici les limites de la convention et le poids du droit interne. En reprenant les mots du professeur Castagnède[126] « cette démarche revient à reconnaitre tout à la fois la primauté du droit interne sur les prescriptions conventionnelles, en vue du règlement du litige international, et la primauté de la convention sur la loi, lorsqu'elles entrent en conflit ». Il n'est donc pas possible pour un contribuable de se rattacher immédiatement à la convention de double imposition il doit dans un premier temps montré que les dispositions du droit interne rentrent en conflit avec celles de la convention.

Les règles d'interprétation des conventions sont relativement proches de celles présentées dans le cadre suisse. Le recours aux principes de la convention de Vienne est donc largement utilisé par le Conseil d'Etat. Il faut cependant préciser un trait saillant de l'interprétation des conventions faites par les juges. Lorsque les prescriptions conventionnelles lui semblent suffisamment claires, le juge fiscal montre une tendance prononcée à l'interprétation de ces prescriptions de manière littérale. Cette tendance va à l'encontre de ce qui se fait généralement en matière juridique, c'est-à-dire à prendre en compte le contexte qui prévalait au moment de l'élaboration de cette convention. Plus surprenant encore, il ne cherche pas non plus à saisir l'intention des auteurs de l'accord international, il ne cherche pas à s'imprégner de l'esprit de cette convention et ce à quoi elle essaie d'apporter une réponse. En procédant de la sorte, les décisions prises peuvent amener à des solutions contre intuitives[127]. Cette dernière remarque n'est pas sans incidence pour l'objet qui nous occupe puisque l'interprétation littérale de la convention (ou pas) sera probablement une des clés de la suite qui sera donnée au traitement fiscal des forfaitaires suisses par la France.

En guise de conclusion, France et Suisse partagent de nombreux éléments quant à leurs interprétations respectives des règles de droit international et de leurs articulations avec celles du droit interne. Il a été mis en exergue les caractéristiques propres à la Suisse qui semblent indiquer que la tradition moniste du droit suisse, qui s'exprime surtout à travers la jurisprudence du tribunal fédéral en matière de droit fiscal, lui permet de proposer des solutions somme toute dépourvue de toute anicroche avec les principes internationaux. La conception française du droit, si elle est qualifiée aussi de moniste, diverge de celle helvétique dans la manière

[126] Castagnède, B,, précis de fiscalité internationale, 3 Ed, PUF, 2010. P 322

[127] Arrêt du CE du 28 juin 2002, n°232276.

d'appréhender les litiges fiscaux. En particulier, le principe de subsidiarité à la française, peut-être une autre exception culturelle, engendre une articulation séquentielle entre les deux droits ce qui peut être la source de nombreuses divergences.

Ce paragraphe a permis de mettre en évidence les règles internes applicables aux successions et donations de chaque côté de la frontière. Il a illustré encore la manière dont ces deux droits s'accommodent du droit international et en particulier de l'adoption de conventions bilatérales. Or, dans le cas helvético-français, les relations fiscales se sont envenimées jusqu'à l'abandon de la convention de double imposition sur les successions et donations de 1953.

C - L'absence de CDI France-Suisse

Cette partie traitera du contexte historique qui a amené les deux pays à ne plus appliquer de conventions en la matière. Elle visera aussi, dans un second temps à clarifier le traitement attribué aux donations et succession transnationales.

1) Historique

En guise d'introduction, il convient de relever que l'abandon de cette convention n'est que le résultat d'un long processus initié en 2011 lorsque la France annonça sa volonté de mettre fin à la convention sur les successions de 1953[128]. Cette annone fut faite dans le cadre de la nouvelle politique fiscale adoptée par la France qui visait à lutter de manière plus efficace contre l'évasion fiscale. En effet, les économies riches se débattaient encore dans les affres de la crise de 2008 et n'avaient dues leurs saluts qu'à l'emploi intensif des déficits publics. Ainsi, dans le but d'apurer ces déséquilibres, la quête de nouvelles ressources financières devenaient primordiales au budget français.

[128] Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales, communiqué de presse, archives 2011.

Dès lors, la France et la Suisse ont entamé des négociations afin de réviser cette convention. La convention existante étant jugée trop favorable aux résidents suisses, les négociations furent menées sensiblement dans un sens uniquement favorable à la France. Les deux pays mirent au point un nouveau texte le 11 juillet 2013 dont la nature déséquilibrée en défaveur de la Suisse s'explique en grande partie par la menace continue faite par la France de dénoncer la convention si elle n'obtenait pas gain de cause. Ce texte ratifié par les administrations n'avait qu'une valeur de projet de loi et devait encore passer la rampe du parlement suisse.

Ce nouveau texte instituait le principe de l'assujettissement illimité par le pays de l'héritier qui se voyait donc octroyer le droit de lever l'impôt sur les biens transmis à l'héritier ayant son domicile soit en France soit en Suisse. Ce principe constitue la première pierre d'achoppement entre les tenants de la nouvelle convention et ceux de l'ancienne. En effet, le principe de l'assujettissement illimité par le pays du domicile du défunt régissait les successions dans cette version précédente. Principe rappelons le mis en avant par le modèle de convention sur les successions et donations de l'OCDE. Une des principales conséquences de ce texte était de soumettre des suisses résidents en France aux droits de successions français sur des biens qui n'avaient rien à voir avec la France.

Le second écueil relevé concernait le changement de la méthode d'élimination de la double imposition. Il était prévu de passer d'une méthode d'exemption (non intégration à la base imposable) à une méthode d'imputation (crédit d'impôt). De fait, les héritiers payaient en France les impôts sur la succession et pouvait déduire de ce montant les montants payés à l'étranger. Nonobstant le fait que l'impôt sur les donations et les successions est nul ou quasi nul en Suisse.

Les opposants à cette nouvelle version relevaient le fait que l'application de la convention nouvellement négociée reviendrait en l'état à appliquer le droit interne français et son article 750 ter particulièrement. Ce à quoi, les partisans de cette version opposaient le fait que selon le droit interne, cette taxation ne concerne que les héritiers présents sur le territoire français depuis plus de six ans alors que la convention prévoyait un délai de plus de huit ans. La convention devenait alors plus favorable que le droit interne. Un autre aspect positif de ce projet de

convention permettait d'anticiper les conséquences de la possible adoption par la Suisse suivant le referendum relatif à la mise en place d'un impôt fédéral sur les successions. Comme nous l'avons vu plus haut, cette imposition était alors en discussion et la concomitance de ce referendum avec la pertinence de cette convention devenait patente puisqu'elle permettait de fait aux héritiers suisses en France ou français en Suisse de pouvoir imputer les impôts payés sur les successions transnationales.

La discussion fut ardue en Suisse quant à l'intérêt de cette convention, qui faut-il l'avouer n'est pas frappant de prime abord. L'analyse du réseau de conventions signées par la France montre que seule celle signée avec l'Allemagne présentait cette même caractéristique, c'est-à-dire l'imposition illimitée de l'héritier. Ceci s'explique assez bien par la certaine similarité de l'imposition en la matière de chaque côté du Rhin, et ce d'autant plus que le principe de réciprocité entre ces deux pays étaient instituées. Le résultat finalement dans le cadre de cette convention franco-allemande serait assez équilibré. Mais, soulignons-le encore une fois, c'est l'unique convention signée par la France qui présente des caractéristiques similaires à celle du projet de convention en attente de ratification par le parlement suisse.

L'analyse faite du côté suisse fut assez rapide devant la limpidité de la situation et des potentielles conséquences que l'adoption d'une telle convention pourrait instituer. Le réseau de conventions en matière de successions et donations signées par la Suisse comprenait en 2013 une dizaine d'accords parmi lesquels se trouvent la convention avec la France et celle avec l'Allemagne. Parmi ces dix conventions, aucune n'a jamais repris le principe de l'assujettissement basée sur le domicile de l'héritier pour déterminer les droits de succession. De manière évidente, l'adoption d'une telle convention par la Suisse butait premièrement sur la disparition totale des avantages procurés par la version ancienne, avantages quasi inexistants dans la nouvelle. Cela revenait à appliquer le droit interne français.

Le second obstacle à une telle ratification consistait dans le risque de propagation que cette nouvelle version aurait pu inséminer. En ratifiant de la sorte cette nouvelle version, c'aurait été le principe de l'imposition de l'héritier qui aurait été consacré. En acceptant ce principe, la Suisse aurait envoyé un mauvais signal aux autres pays tenants d'une convention avec elle sur le fait que le principe de la taxation basée sur le domicile du défunt n'était pas

irrévocable. L'Allemagne en premier lieu y aurait trouvé des arguments pour demander la renégociation de sa convention.

Du côté suisse, le raisonnement fut rondement mené et les coûts et risques attachés à cette convention devisée à un niveau bien supérieur à ses avantages. Le principe de l'assujettissement de l'héritier ne pouvait pas être une solution pérenne pour la Suisse. Ce sentiment fut renforcé par l'adoption en 2012 du règlement européen sur les successions, qui s'il a une portée prioritaire en droit civil, retient comme principe le domicile du défunt. Cette prise de position européenne en faveur de ce principe originel de la taxation des successions finit par conforter la Suisse dans son choix de ne pas approuver cette convention. Ce sera le Conseil des Etats qui le 18 septembre 2014 rejettera cette convention, ce qui amènera la France à dénoncer la convention de 1953 au 31 décembre 2014. Dès lors le vide conventionnel en matière de succession et de donation était institué entre la France et la Suisse et cela dès le 1 janvier 2015. Peu de temps avant, le 14 juin 2014, l'initiative populaire pour l'instauration d'une imposition sur les successions et les donations était rejetée par le peuple, comme nous le savons, ce qui illustre assez bien la logique globale poursuivie par la Suisse. C'est ainsi que s'achève le processus de remise en cause initiale de la convention et que s'ouvre une période d'incertitude juridique et de potentielle double imposition.

2) Conséquences et l'application du droit national

C'est donc dans ce contexte brouillé que les successions et donations ayant cours au 1 janvier 2015 et concernant la Suisse et la France vont devoir se dérouler. L'absence d'une convention de double imposition renvoie les parties prenantes aux dispositions du droit interne de chaque pays. Mécaniquement, cette absence de convention est source de double imposition.

Nous avons déjà étudié les grands traits de l'imposition des donations et successions dans chacun des pays d'abord en ce qui concerne les résidents mais aussi pour ce qui est relatif aux non-résidents. La conclusion qui en avait été tirée relevait d'abord la conformation du droit interne suisse au principe exposée dans le modèle OCDE et son souci d'éviter les situations de double imposition. Ensuite, cette conclusion portait sur la conception et l'approche du droit

français qui entrainait une taxation globale découlant soit des actifs, du défunt/donateur et de l'héritier/bénéficiaire. Cette approche pouvant créer une possible double imposition.

Or en l'absence de conventions de doubles impositions, les droits internes respectifs ont toutefois prévu des mécanismes qui sont sensés éviter ou du moins amoindrir ces phénomènes. Ils prennent une forme relativement homogène bien que ce sont les 26 législations cantonales qui les définissent côté suisse. Côté français, la source législative permettant de réduire les effets de la double imposition se trouve dans l'article 784 A du CGI.

En Suisse, les lois cantonales prévoient une atténuation des droits de succession et de donation en permettant l'imputation des droits payés à l'étranger sur l'actif brut de la succession. De manière plus spécifique, dans le cas où le droit étranger retient l'imposition des héritiers comme principe, ceci générant une taxation de fait des biens qui traditionnellement par application des conventions resteraient taxés par le canton de domicile du défunt, le droit cantonal prévoit que ces droits payés puissent venir en déduction de l'actif successoral. Il est bien évident que cette disposition a une portée certaine lorsque d'une part la convention n'existe pas et d'autre part que le droit interne s'octroie une prérogative de taxation générale par le biais par exemple du principe de l'imposition de l'héritier.

Ainsi le droit valaisan par exemple prévoit dans son article 113[129] que seuls les biens mobiliers présents sur les cantons et les biens immobiliers qui y sont situés dont la détention est liée à la personne du défunt/donateur seront soumis aux droits cantonaux valaisans. De fait cela exclu toute taxation hors du canton et a fortiori hors du territoire national helvétique. Par ailleurs, la même loi dispose dans son article 115 let C que les impôts payés à l'étranger sur les successions seront déduits du calcul de l'impôt dans le cas de double imposition. Il est donc nécessaire que l'assujettissement étranger soit reconnu et que de plus la double imposition soit effective. Cette formulation est largement répandue au sein des législations cantonales[130] et se

[129] Loi fiscale du 10 mars 1976, Grand Conseil du canton du Valais

[130] Art 28 al 1 Let e de la loi vaudoise concernant les droits de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations : LMSD, par exemple.

conforme logiquement au principe d'exemption appliquée par la Suisse. Il faut noter que la plupart des législations ne précise pas dans ce cas comment les dettes relatives à ces biens influencent le calcul des droits. Sauf à l'exception notable de Genève qui précise qu'aucune dette ne sera prise en compte sur la base de succession ouverte à l'étranger concernant des biens situés sur son territoire.

En France, la possibilité de double imposition est atténuée par l'article 784 A du CGI qui indique que « le montant des droits de mutation à titre gratuit acquitté, le cas échéant, hors de France est imputable sur l'impôt exigible en France. Cette imputation est limitée à l'impôt acquitté sur les biens meubles et immeubles situés hors de France ». Par ce truchement, l'impôt payé à l'étranger est imputé du montant d'impôt redevable en France. Deux remarques doivent être faites à ce sujet. D'une part, la méthode retenue pour l'atténuation de la double imposition est celle de l'imputation comme il est de coutume traditionnellement dans le cas français. Ceci constitue une différence notable avec la pratique suisse et met en exergue les différences fondamentales d'approche de la taxation. D'autre part, à l'opposé de la Suisse, la France vise à atténuer la double imposition pouvant résulter d'une taxation à l'étranger qui viendrait en surplus de celle réalisée par la France sur ces éléments taxés à l'étranger. L'article 784 A exclut de son bénéfice les cas où la double imposition frappe des biens situés en France. S'il est vrai que peu de cantons se sont arrogés le droit de taxer des biens situés à l'international, il existe toutefois certaines exceptions, et donc en l'absence de conventions, les personnes qui seraient soumises souffriront pleinement de l'exclusion invoquée par cet article.

D - Exemples de détermination d'assujettissement et d'étendue de l'assujettissement

Au terme de ce développement consacré à la notion de résident fiscal et à l'étendue de l'assujettissement en matière de droits sur les successions et les donations, il nous semble nécessaire de « liquéfier » cette masse compacte d'information en s'appuyant sur quelques exemples permettant d'illustrer la situation actuelle entre la France et la Suisse.

Il est précisé que ces exemples n'ont pas vocation à illustrer le calcul des droits de succession français ou suisses selon la configuration retenue, mais avantageusement de mettre en exergue comment les personnes concernées seront assujetties auprès de chacun des pays, sur quels actifs et sur quelles bases juridiques. Par ailleurs, l'accent est mis sur les successions, mais les donations suivraient les mêmes analyses et proposeraient des solutions identiques à celles fournies ici.

L'influence potentielle de la répartition des dettes n'est pas abordée dans le cadre de ces illustrations car elles ont une nature essentiellement civile avec une portée fiscale et parce que ces problèmes seront abordés distinctement au cours d'un prochain chapitre. De même, le cas des forfaitaires est ignoré volontairement par soucis de simplification et de plus, ils seront aussi abordés plus tard au cours de ce travail. Afin de garder un plus grand potentiel d'explication, tous ces exemples n'intégreront pas le traitement des conjoints ou partenaires enregistrés et donc seuls les bénéficiaires en ligne directe seront considérés.

1) Exemple I :

Les personnes concernées : a) Défunt domicilié en Suisse à Lausanne sans conjoint ou partenaire enregistré, b) héritiers en ligne directe domiciliés en Suisse

Les biens concernés et leurs localisations : biens immobiliers en France, pas de dettes rattachées à ces biens immobiliers, biens immobiliers situés à Lausanne et Genève sans dettes rattachées, biens mobiliers situé à Lausanne.

Le domicile du défunt étant situé à Lausanne, la succession est réputée ouverte sur le canton de Vaud et à ce titre, les droits de succession seront calculés sur la base de la législation vaudoise qui détermine ces droits en fonctions des biens transmis, meubles et immeubles, aux héritiers. Le droit cantonal vaudois ne permet pas de lever de droits sur les biens transmis en dehors du canton, que ces biens soient situés dans un autre canton ou à l'étranger. Par conséquent les biens mobiliers et immobiliers situés sur le canton de Lausanne seront soumis au droit cantonal vaudois en la matière qui comme nous le savons impose ces dévolutions.

Du fait de l'accord de réciprocité et de l'interdiction par le Tribunal fédéral de lever l'impôt sur les biens immobiliers dans un autre canton ou à l'international, le canton de Vaud ne peut prétendre à lever l'imposition sur les biens situés sur le canton de Genève ou en France. Logiquement, ce sera le canton de Genève qui sera habilité à lever l'impôt sur les biens immobiliers situés sur son territoire et transmis dans le cadre de la transmission.

Concernant le bien immobilier en France, en fonction de ce qui précède et de l'application de l'article 750 ter, celui-ci permet à la France de percevoir des droits de succession sur ce bien sans créer en soi de double imposition à l'égard des héritiers puisqu'ils n'avaient pas payé de droits en Suisse relativement à ce bien.

2) Exemple II : Variante avec les domiciles des personnes concernées inversés

Les personnes concernées : a) Défunt domicilié en Suisse à Genève sans conjoint ou partenaire enregistré, b) héritiers en ligne directe domiciliés en Suisse

Les biens concernés et leurs localisations : biens immobiliers en France, pas de dettes rattachées à ces biens immobiliers, biens immobiliers situés à Lausanne et Genève sans dettes rattachées, biens mobiliers situé à Genève.

Dans cette situation précise, la solution retenue sera très similaire à celle décrite précédemment. Toutefois, certaines différences peuvent intervenir. Le droit cantonal genevois reconnait le lieu d'ouverture de la succession comme celui du domicile du défunt en l'occurrence ici sur le canton de Genève. C'est donc le droit cantonal genevois qui s'applique en priorité. Dans son article 6a de la LDS, les héritiers en ligne directe sont exonérés de ces droits sur les biens soumis aux droits de succession dans le canton de Genève, soit les biens meubles et immeubles.

Par ailleurs, les biens immobiliers situés sur le canton de Vaud seront taxés selon les modalités en vigueur dans ce canton. Les biens meubles le seront aussi s'ils y sont situés.

Les biens immobiliers situés sur le territoire français seront taxés en France. La taxation des biens meubles situés en France reste posée puisque la France, toujours sur la base de l'article 750 ter du CGI les imposera, mais Genève selon l'article 4 de cette LDS « Pour les successions ouvertes dans le canton de Genève, les droits sont dus sur tous les biens qui en dépendent, quelle que soit leur nature et dans quelque lieu qu'ils soient situés, à l'exception des immeubles situés hors du canton, à condition qu'il n'en résulte pas une double imposition contraire au droit fédéral et aux traités internationaux. » pourrait se sentir fondé à imposer les biens meubles situés en France du fait qu'il n'y a plus de convention et tant que le droit fédéral ne s'y oppose pas. Ainsi, la double imposition pourrait se manifester sur ces biens meubles français et de plus les héritiers suisses ne pourraient recourir au bénéfice de l'article 784 A du CGI.

3) Exemple III : Variante avec le défunt domicilié en Suisse et les héritiers en France

Les personnes concernées : a) Défunt domicilié en Suisse à Lausanne sans conjoint ou partenaire enregistré, b) héritiers en ligne directe domiciliés en France.

Les biens concernés et leurs localisations : biens immobiliers en France, pas de dettes rattachées à ces biens immobiliers, biens immobiliers situés à Lausanne et Genève sans dettes rattachées, biens mobiliers situé à Lausanne.

Dans ce cas, la succession est ouverte sur le canton de Vaud ce qui implique que les biens situés sur ce canton seront soumis aux droits de succession vaudois basés sur les biens transmis aux héritiers en ligne directe. Ils porteront sur les biens meubles et immeubles.

Le canton de Genève lèvera lui l'impôt sur les successions relatif à cette transmission mais comme nous le savons, Ce canton exonère de taxes les successions en ligne directe.

Enfin, la France s'appuiera sur l'article 750 ter du CGI pour lever l'impôt sur les successions et ceci sur l'ensemble des biens transmis sans distinction du lieu où ils sont situés. Ces droits seront calculés sur les biens situés en France qui n'avaient pas été imposées du fait de la législation vaudoise, des biens situés sur le canton de Genève qui avaient été exonérés et sur l'ensemble des biens situés sur le canton vaudois qui avaient subis l'impôt. Ici, donc, s'opère une double taxation relative aux biens situés sur le canton de Vaud puisque France et Suisse prélèvent leur dîme sur cette transmission. Cette double imposition sera atténué côté français par le recours à l'article 784 A du CG qui dans cette situation aura lieu d'être retenu, et du coté vaudois par l'application de l'article 28 de la loi vaudoise sur les droits de mutations (LMSD).

4) Exemple IV : Variante avec le défunt domicilié en France et les héritiers en Suisse

Les personnes concernées : a) Défunt domicilié en France sans conjoint ou partenaire enregistré, b) héritiers en ligne directe domiciliés en Suisse

Les biens concernés et leurs localisations : biens mobiliers et immobiliers en France, pas de dettes rattachées à ces biens immobiliers, biens immobiliers situés à Lausanne et Genève sans dettes rattachées, biens mobiliers situé à Lausanne et à Genève.

Le défunt étant domicilié en France, c'est l'art 750 ter qui s'applique et qui permettra à l'administration de calculer les droits de successions sur l'ensemble des biens du défunt, et ceci sans considération pour la nature ou les territoires sur lesquels ils sont situés. Par conséquent, non seulement les biens se trouvant sur le territoire français sont concernés, mais encore ceux situés en Suisse, c'est-à-dire sur le canton de Genève et le canton de Vaud.

Le canton de Vaud prélèvera lui aussi des droits sur les biens situés sur son territoire, soit par conséquent sur les biens mobiliers et immobiliers. De même Genève soumettra à imposition cantonale les biens établis sur son territoire mais ils sont exonérés du fait de la parentèle concernée. La taxation suisse est donc justifiée de par la loi suisse et génère donc une double taxation.

Cette double imposition sera atténuée côté français par l'article 784 A du CGI qui trouve ici une application justifiée et coté suisse par l'imputation des droits prélevés en France sur les biens concernés par la taxation suisse.

5) Exemple V : Variante avec le défunt domicilié en France et les héritiers en France mais les biens immobiliers situés en Suisse.

Les personnes concernées : a) Défunt domicilié en France sans conjoint ou partenaire enregistré, b) héritiers en ligne directe domiciliés en France

Les biens concernés et leurs localisations : biens mobiliers et immobiliers en France, pas de dettes rattachées à ces biens immobiliers, biens immobiliers situés à Lausanne et Genève sans dettes rattachées, biens mobiliers situé à Lausanne et à Genève.

Cette configuration ne présente pas la nécessité d'être détaillé car, d'un point de vue fiscal, la solution retenue sera identique à celle proposée pour l'exemple IV.

6) Commentaires sur la portée de ces exemples

En conclusion, ces cinq exemples génériques ont permis de présenter les grandes règles d'assujettissement et d'étendue de cet assujettissement dans le cadre des successions et donations. Il est aisé de constater que les trois derniers exemples ont reçu une réponse identique en termes d'assujettissement et d'étendue, alors que les cas I et II, en divergent du fait de la portée limitée de l'imposition en France aux seuls biens y étant établis.

Dès lors, ces exemples ont permis de mettre en lumière les conséquences que l'on qualifiera de fâcheuse du principe d'assujettissement illimitée retenue par l'art 750 ter sur les personnes visées par ces transmissions. Seule la présence de biens immobiliers sur le territoire français à l'exclusion du défunt ou des héritiers permettrait de bénéficier, ou autrement formuler d'être soumis, à une taxation limitée.

Le désavantage nouveau apporté par ce vide conventionnel est donc conséquent pour les personnes domiciliées en Suisse faisant partie d'une succession transnationale, puisque dorénavant leur assujettissement n'est plus lié à une convention relativement protectrice mais au droit français dont la nature pourrait être qualifiée d'invasive. Par ailleurs, les héritiers domiciliés en France d'une personne domiciliée en Suisse se voient eux aussi profondément impacté par cette dénonciation de convention.

III - Conclusion sur la notion de résidence fiscale et d'étendue de l'assujettissement

Arrivant au terme de ce chapitre, il convient de revenir sur les points que nous avons abordés et d'essayer d'en dessiner certaines conclusions. Notre point de départ s'est constitué autour de la notion de résident fiscal, partant de là, il nous a été possible de définir cette notion en fonction du type d'imposition considéré mais surtout en fonction des pays. De ce point de vue, l'apport des conventions de double imposition ou leur absence a permis de mettre en évidence combien cette notion de résidence fiscale était fondamentale à notre analyse.

C'est sur ce dernier point que la réflexion mérite d'être poursuivie puisqu'elle pose de façon évidente la question de la manière dont le droit international et le droit interne s'articule, et dans un second temps comment le droit international est introduit dans l'ordre interne. Ces remarques nous semblent être devoir approfondies puisqu'elles sont au cœur de la résolution des différentes difficultés en matière de situation transnationales. En effet, lorsqu'une telle situation se présente, chaque Etat pouvant se sentir fondé à lever l'impôt, il est primordial de s'assurer de l'existence d'une convention internationale couvrant cette situation. Ici, de deux choses l'une, la convention existe et apporte une solution potentielle ; la convention n'existe pas et les règles internes prévalent. Dans le premier cas, l'articulation entre droit internationale et droit interne devient primordiale, dans le second cas, les caractéristiques internes propres guident vers la solution.

Selon Dominicé[131], « En droit suisse, on ne rencontre aucune disposition constitutionnelle qui assure la réception immédiate du droit international coutumier dans l'ordre interne. C'est donc à la jurisprudence, administrative et judiciaire, aidée par la doctrine, qu'il a appartenu de fixer les principes qui prévalent en cette matière. Ces principes sont connus : « […] il n'est besoin d'aucune procédure spéciale pour incorporer les règles de droit

[131] Dominicé, C., Chapitre « Le droit international coutumier dans l'ordre juridique suisse » dans « *Recueil de travaux publié à l'occasion de l'Assemblée de la Société suisse des juristes, Mémoires publiés par la Faculté de droit de Genève*, no 27, 1969, pp. 11-35.

international coutumier au droit interne suisse. Elles y ont une validité immédiate ». ». Ainsi, la jurisprudence, la doctrine ont un rôle fondamental dans l'adoption du droit international par le droit suisse. A ce titre, la conception moniste du droit suisse semble être consacrée. Cette approche est confirmée dans de nombreux champs du droit fiscal comme par exemple les litiges sur les prix de transferts qui ne sont tranchés par le Tribunal fédéral sur quasiment aucun texte de lois suisses mais en reprenant les commentaires, les argumentaires avancés par des juridictions internationales. Cette quasi parfaite fusion entre le droit international et le droit suisse se retrouve renforcé par le fait que le droit interne est « internationalement compatible ». En effet, comme relevé par Briguet (2014)[132], le droit suisse s'est appuyé sur le principe de territorialité pour asseoir sa souveraineté et pour quelque part en définir de manière stricte ses limites. Ce principe de territorialité, appréhendé de manière stricte par la Suisse, a amené à l'adoption du principe d'exemption afin d'éviter les doubles impositions d'abord cantonale et éventuellement internationale. Par conséquent, l'adoption du droit international d'une part, son rang supérieur d'autre part cumulé à une compatibilité de fait permettent au système fiscal suisse de pouvoir déterminer la résidence fiscale, et par conséquent l'assujettissement avec un grand respect des préceptes internationaux et en ayant le souci d'éviter les doubles impositions[133].

Dans le cas français, comme nous l'avons vu, la conception moniste du droit français vis-à-vis du droit international semble être acquise. Toutefois, cette position a souffert de nombreux écueils et les limites sont nombreuses[134].Il en résulte encore de nombreuses situations où le respect du droit international est remis en cause par certaines juridictions qui de ce fait reconnaissent encore la primauté du droit interne[135]. Ce rejet de suprématie se trouve réaffirmé en matière fiscale, particulièrement dans le cadre de notre travail par deux jurisprudences

[132] Briguet, J., Evolution récente de la jurisprudence du Tribunal fédéral , Prix OREF 2014.

[133] La relation entre droit international et droit interne Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 07.3764 de la Commission des affaires juridiques du Conseil des Etats du 16 octobre 2007 et au postulat 08.3765 de la Commission des institutions politiques du Conseil national du 20 novembre 2008 du 5 mars 2010

[134] Sur, S.,, « Progrès et limites de la réception du droit international en droit français », in Droit international et droits internes – Développements récents, Colloque de Tunis, Pedone, 1998, p. 227-244.

[135] Pellet, A, «Vous avez dit monisme ? Quelques banalités de bon sens sur l'impossibilité prétendu du monisme constitutionnel à la française», dans L'architecture du droit - Mélanges en l'honneur du Professeur Michel Troper, Economica, 2006.

récentes portant sur la domiciliation et l'assujettissement de résidents fiscaux étrangers et de leur soumission à des impôts français qui en vertu de la convention de double imposition entre la France et la Suisse en matière de revenu et de fortune devraient en être exclus. La jurisprudence du TGI de Paris[136] rappelle en premier lieu que la situation doit s'interpréter en regard du droit interne puis, si besoin en est par recours au droit international. En l'occurrence, ici, le foyer fiscal a été retenu en France en vertu de l'article 4 B du CGI et donc que le non résident français peut se voir reconnaitre également un foyer fiscal en France du fait de la valeur de son patrimoine majoritairement situé en France. Ainsi, l'assujettissement à L'ISF reconnu portait sur l'ensemble des biens détenus par ce non résident. L'autre jurisprudence concerne un non résident monégasque mais sa portée porte sur l'ensemble des non-résidents dont les suisses. Dans un arrêt récent, le Conseil d'Etat[137] a reconnu la possibilité de retenir un double domicile dont un en France pour un résident monégasque ayant conservé des liens étroits avec la France. En conséquence, le non résident a été condamné à régler les retenues relatives aux prélèvements sociaux sur l'ensemble de leur patrimoine car la haute autorité a indiqué que le patrimoine français était majoritaire dans la composition de leur patrimoine global, ce qui permettait de définir le foyer fiscal en France. Cette jurisprudence semble confirmer d'une part la nature conventionnelle de la CSG/CRDS et d'autre part, ses conclusions pourraient être étendues à l'impôt sur le revenu. A ce propos, le Conseil d'Etat vient de demander au Conseil Constitutionnel de se prononcer sur la constitutionalité de cette position[138].

Dans l'hypothèse où le droit international par l'intermédiaire des conventions ne permettait pas de régler ces problèmes, le droit interne redevenait souverain de manière absolue. Là encore la comparaison entre les deux systèmes met en lumière la grande retenue du droit suisse et l'appétit dévorant du droit français. Pour ce dernier, nous en avons déjà relevés les défauts et son appétence pour les doubles impositions. Pour le cas suisse, le fait que le principe de territorialité ait été inscrit dans le droit interne comme base de décision quant à l'assujettissement et à son étendue, permet à la Suisse d'éviter un grand nombre de conflits avec des juridictions étrangères. Cependant, le système suisse en procédant de la sorte souffre d'une

[136] TGI Paris, 9 ch 1 section, 2 février 2017, N° 14/15353

[137] CE du 19 septembre 2016, 8 et 3 ème chambres réunies, 388899.

[138] CE, Décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017.

autre tare, bien différente de celle évoquée pour le système français, celui de la double non-imposition. C'est finalement aujourd'hui un état de fait contre lequel, la Suisse travaille et cherche à en limiter les effets.

Chapitre II : La notion de « biens immobiliers »

Le débat portant sur ce qu'est ou n'est pas un bien immobilier est ancestral et à l'origine de nombreuses discussions entre les tenants d'une conception « romaine traditionnelle » et les défenseurs d'une conception plus germanique. La question n'est pas sans intérêt puisqu'elle permet de définir le droit applicable à ces biens tant au niveau national qu'international et surtout, il permet d'un point de vue fiscal de soumettre ces biens soit à une fiscalité immobilière soit à une fiscalité mobilière. Ce chapitre sera consacré à la description des « biens immobiliers » tels qu'ils seront retenus dans le cadre de cette étude. En premier lieu, les caractéristiques fondamentales des biens immobiliers seront illustrées au travers d'emprunt faits au droit civil et à leurs prolongements en droit fiscal, ceci tant du côté français que du côté suisse.

La notion de biens immobiliers est profondément liée à celle de propriété qui, dans la situation qui est la nôtre se concentre sur celle de la propriété des non-résidents. Cette seconde interrogation nous amènera à nous interroger sur les conditions de détention[139] de ces biens par des non-résidents et de préciser les règles nationales et internationales en la matière.

[139] Bzowski, G.,: instrumentation fiscale du droit de propriété, thèse de droit , Panthéon Assas, 2011.

I - Les caractéristiques des « biens immobiliers

Tout en restant humble quant aux connaissances mobilisées, le recours au droit civil français et suisse pourra avantageusement nous guidé dans la compréhension de cette notion de biens immobiliers. Ainsi introduits, les notions de biens immobiliers pourront nous permettre de mieux comprendre comment ces biens sont appréhendés par les administrations fiscales des deux pays respectifs.

A - Droit français

1) Apport du droit civil : « biens immobiliers » ou « immeubles » ?

Le code civil français accorde au droit de propriété un rôle fondamental[140], renforçant ainsi la réalité constituée par la relation entre les choses, les personnes et les biens. Pourtant force est de constater que de biens immobiliers nous n'en trouvons pas la définition.

Le code civil français ne définit donc pas ce qu'est un bien immobilier, par contre il indique ce qu'est un immeuble. Nous reprendrons donc ce terme plus loin, mais nous pouvons immédiatement signaler que le terme immeuble ne correspond peut être pas parfaitement à ce que nous entendons par biens immobiliers.

---

[140] Terre, F., Simler, Ph., « Droit Civil, les biens », 9è éd., Dalloz, 2014, p.95. « la conception de la propriété a sans doute passablement évolué depuis (V.Terré, L'évolution du droit de propriété depuis le code civil, Droits, N°1, 1985. 33. - Carbonnier, Le droit de propriété depuis 1914, in Flexible droit, op. cit., p. 239. - Bergel, L'évolution contemporaine du droit de propriété en France, Mélanges Béquet, 1985, Université de Toulon et du var, p.13), donnant parfois lieu à des propositions de rénovation (V. Zénati, Essai sur la nature juridique de la propriété, thèse, Lyon III, 1981 ; pour une rénovation de la théorie de la propriété, chron. RTD civ. 1993. 305. – Frison-Roche et Terré-Fornacciari, Quelques remarques sur le droit de propriété, Arch. Philo. Droit 1990, t. 35, p.233. – Dross, Une approche structurale de la propriété, RTD civ. 2012. 419). Mais elle demeure malgré tout ce « pilier du droit » (Carbonnier, Pour une sociologie du droit sans rigueur, in Flexible droit, 8éme ed., 1995, LGDJ, III^{ème} partie) qu'envisageait déjà Ciceron à l'aube de notre ère. « Ceci est en effet le propre d'une cité et d'une ville que librement et sans inquiétude chacun y garde son bien, pouvait écrire le célèbre orateur (Des devoirs, II, 22) » (Seriaux, rubrique Propriété, Enc. Dalloz)

Par ailleurs, le code civil français est structuré autour de catégories de choses et axe son développement sur la définition de propriété et de possession. Il nous faudra se baser sur ces éléments pour préciser notre démarche et les termes qui nous semblent pertinents afin de façonner notre définition des biens immobiliers, c'est-à-dire celle qui servira à dessein notre « démonstration ».

L'expression « biens immobiliers » se compose des termes biens et immobiliers, ces deux termes doivent être explicités pour préciser et limiter notre propos.

a) **Biens**

i. Généralités

Comme déjà relevé plus haut, nous ne trouvons pas de définition juridique du terme bien, ni dans les textes de lois ni dans la jurisprudence. Les théoriciens du droit ont cherché alors à préciser cette notion de biens par une exégèse du sens commun donné au mot bien.

Il en découle une première approche qui pourrait laisser penser les biens comme étant tout ce qui ne serait pas assimiler à une personne et partant de là, représenter par les choses matérielles ou corporelles. Ce serait pourtant une erreur de ne saisir la notion de bien par que le prisme de celle des choses corporelles. En effet, cette notion de bien lui est à la fois plus large et à la fois incomplète, en un mot les notions de biens et de chose corporelle ne se recoupent pas.

D'abord, Tous ce qui est qualifié comme étant une chose corporelle n'est pas obligatoirement un bien. Certains critères doivent être réunis pour qu'une chose puisse être qualifiée de bien, juridiquement parlant. D'une part, un bien doit pouvoir se voir attribuer une valeur, représentant son attractivité aux yeux des potentiels acquéreurs et détenteurs. Cette valeur découlant de l'utilité que l'on pourrait en retirer par son utilisation ou bien encore par le désir déclenché de sa possession du fait de sa rareté.

Ensuite, l'attractivité qui est attachée à ce bien doit pouvoir se concrétiser par l'appropriation de ce bien. Cette appropriation est une condition sine qua non de la

reconnaissance d'un bien car elle assure que l'attractivité déclenchée par ce bien auprès de son potentiel détenteur puisse s'exprimer selon le souhait de celui-ci sans prise en compte du souhait des autres personnes ou de la société, mise à part bien sûr le fait de ne pas utiliser ce bien dans un sens contraire ou interdit pas la loi. Pour ce faire, la relation qui lie le détenteur et le bien doit être exclusive de toute autre relation entre ce bien et autrui. Seul le détenteur peut utiliser ce bien en fonction de son souhait et donc éventuellement le détruire sans avoir à s'inquiéter des souhaits des tiers.

Enfin, dernière caractéristique, la cessibilité du bien. Malgré le fait que comme nous l'avons signalé le rapport entre le bien et son détenteur doit être exclusif, une utilisation unique et propre à ce détenteur de ce bien rendrait son intérêt caduc. Dès lors, pour être attractif aux yeux de potentiel détenteur, le bien doit être cessible. Cette cessibilité pouvant prendre différentes formes telles que la transmissibilité ou l'aliénation.

C'est la réunion de ces trois critères qui fondent la notion de bien. Les choses corporelles qui les regroupent seront donc considérées bien logiquement comme des biens. Mais force est de constater que la réunion de ces trois critères peut également être opérée par des choses non corporelles ou par des droits.

A cette première précision, il convient d'en apporter une seconde, tous les biens ne sont pas des choses corporelles. Par exemple, certaines choses incorporelles telles que des œuvres artistiques ou littéraires sont par essence dépourvues de consistance matérielle mais peuvent par la réaction qu'elles suscitent créer l'envie et donc la valeur, et par ailleurs être sujettes à acquisition et objet de transmission. Dès lors, les choses incorporelles peuvent aussi être des biens.

Une autre illustration de la non exclusivité des choses corporelles à être des biens, il s'agit des droits. Les droits, à la différence des choses corporelles ou incorporelles n'ont d'existence que par et dans le système juridique. Ces droits permettent de concrétiser des liens entre plusieurs personnes (une obligation d'un tiers envers sa personne par exemple) ce qui lorsque les critères précédents sont remplis leurs confèrent la nature de biens. Ce sera bien sûr le cas lorsque ces droits se verront attribuer une certaine mesure, en d'autres termes qu'ils seront valorisés, et que ces droits puissent être dans le même temps échangés et donc circuler d'une personne vers une autre.

Selon cette description, les droits peuvent aussi être des biens. Bien entendu, ces biens (choses ou droits) vont être utilisés par tout à chacun et sujets à transmission. L'utilisation de ces biens, leur transmission mettent en exergue la nécessité pour le détenteur de ces biens de disposer d'un « véhicule », d'un contenant qui les regroupe, il s'agit du patrimoine.

ii. Le patrimoine

Il est habituel de faire référence ici à la théorie classique du patrimoine d'Aubry et Rau qui au cours du XIX^{e} siècle révolutionnèrent le code civil français par leur travail dont la théorie du patrimoine n'est qu'une illustration. Selon ces deux professeurs, "le patrimoine est l'ensemble des biens d'une personne, envisagé comme formant une universalité de droit". Il découle de cette définition que la reconnaissance du patrimoine se déduit directement de celle de la personnalité. Ainsi, l'analyse de cette définition conduit à mettre en lumière certaines caractéristiques fondamentales liées aux patrimoines telle que, en premier lieu, l'universalité de droits.

Les deux auteurs indiquent que l'ensemble des droits d'une personne forme une universalité, c'est-à-dire son patrimoine. A ce titre, le patrimoine s'assimile à un contenu. Cet ensemble est monobloc, il est unique et indivisible. De plus, les droits qui y sont intégrés interagissent et sont connectés les uns aux autres. De ce fait il est possible de parler d'universalité juridique.

D'après cette théorie, le patrimoine est composé de l'actif et du passif, et dans ce cadre, l'actif répond au passif et à ce titre les créanciers peuvent se « payer » sur l'actif de la personne. C'est spécifiquement le cas des créanciers chirographaires auxquels l'ensemble de l'actif, du fait de l'universalité, peut être proposé pour éteindre la dette. Dans le même ordre d'idée, la transmission du patrimoine en cas de décès porte sur l'intégralité du patrimoine puisque comme nous le savons, l'actif et le passif sont liés. Il s'agit d'une transmission dite universelle qui se différencie des transmissions particulières réalisées du vivant de la personne donatrice.

C'est l'occasion de signaler la seconde caractéristique du patrimoine, celui-ci ne pouvant être transmis de manière universelle uniquement que pour cause de mort, cela implique que le patrimoine est lié à une personne. Comme le notent Aubry et Rau, le patrimoine peut alors être considéré comme étant « une émanation de la personnalité et l'expression de la puissance

juridique dont une personne se trouve investie comme telle ». Ainsi précisé, il découle que seules les personnes ont un patrimoine et donc l'impossibilité de reconnaissance d'un patrimoine sans l'existence préalable d'une personne comme support à ce patrimoine. Ces personnes pouvant bien sûr être physiques ou morales.

Autre répercussion des propos précédents, chaque personne a nécessairement un patrimoine qui constitue un contenant (qui répond à la notion de contenu précédente). Ici, la notion retenue fait référence à la capacité d'avoir des droits et des obligations et non pas au fait que l'actif réponde au passif. Ici, cette capacité est indépendante au fait que le passif puisse surpasser l'actif en d'autres termes que les obligations soient plus conséquentes que les droits.

Remarque additionnelle quant au patrimoine et à la personne, cette dernière ne peut avoir qu'un patrimoine. Dès lors, même en cas de décès, la continuation de la personne s'opère par le transfert universel des droits et obligations du de cujus vers ses héritiers et par ce truchement, les deux patrimoines, celui transféré et celui existant vont fusionner. Par ailleurs, il n'est pas possible de distinguer des patrimoines par affectation comme le droit anglo-saxon le permet.

Dernière remarque sur cette théorie du patrimoine portant sur la nature de son contenu qui n'est constitué que droits de valeurs pécuniaires. A ce titre, seuls les droits saisissables par les créanciers ont trouvé grâce auprès de Aubry et Rau ce qui semble logique du fait de cette conception où l'actif répond au passif et où donc l'aspect monétaire est primordial. Il s'agit dès lors de droits patrimoniaux à l'exclusion de droits non pécuniaires qui eux en sont exclus.

Il est facile de relever les différentes critiques apportées à cette théorie puisqu'elle ne permet pas de s'adapter à la vie économique moderne, cette conception étant trop étroite. C'est d'abord le cas de l'exclusion des valeurs non pécuniaires du patrimoine selon la théorie classique qui immanquablement ne permet pas de saisir l'impact de certains droits (de filiation, de mariage …) sur le patrimoine par leurs conséquences qui elles sont de nature pécuniaire. Autre remarque évidente, le lien critique entre la personnalité et le patrimoine. L'unicité du patrimoine empêche toute affectation, répartition de son patrimoine en fonction de l'activité ou des risques. Bien qu'il existe certains atermoiements à ce principe d'unicité, le code civil français est encore tout à fait réfractaire à la possibilité de reconnaitre de multiples patrimoines à une seule personne.

Il faut noter que certains droits étrangers ne reconnaissent pas cette spécificité des personnes à n'avoir qu'un patrimoine. En premier lieu, le droit anglo-saxon ne l'a jamais admis

ce qui explique la possibilité en droit anglais par exemple de détenir plusieurs patrimoines. Le droit allemand et le droit suisse avaient initialement reconnu cette spécificité mais l'ont abandonné depuis. C'est probablement ici un schiste manifeste de la différence entre droit continental et droit anglo-saxon. Cette distinction est intéressante et propice à de nombreux points de développements puisqu'elle pose la question de la reconnaissance du patrimoine dans un contexte international et par voie de conséquence des actifs répondant au passif. Cette précision est d'autant plus importante lorsqu'il s'agit d'immeubles financés par de la dette et que l'immeuble et la dette ne sont pas régis par le droit d'un même pays et que donc deux ordres juridiques pourraient coexister, l'un sur l'immeuble, l'autre sur la dette. Ainsi, il semble nécessaire de préciser ce qu'est un bien immeuble en droit civil français.

b) **Les biens dits « immeubles »**

Le code civil français par son article 516 introduit la distinction fondamentale entre biens immeubles et biens meubles, ces derniers se caractérisant par un critère physique de mobilité (article 528 code civil français). Par opposition, les biens immeubles étant par nature fixe, immobile. Il n'est pas nécessaire ici de rappeler les origines romaines de cette distinction bien qu'elle est la source d'une distinction marquée avec le droit anglo-germanique où une telle dichotomie n'est pas appliquée.

Des approches plus théoriques ont fait évoluer cette conception des biens meubles versus immeubles non plus sur le fait d'un critère de mobilité mais plutôt sur le fait que le bien est « attaché au sol » ou pas. Cette argumentation présente de nombreux avantages puisqu'elle permet de classer des biens « meubles » par essence (un élément esthétique telle une statue partie intégrante d'une demeure par exemple) en bien immeuble puisque lié au sol de l'exploitation.

Sur cette base, les articles du code civil français ont permis d'affiner la manière d'appréhender les biens immeubles en instituant les catégories des immeubles par nature, par destination et par objet. Bien que de nombreux ouvrages ont à loisir analysé le droit civil

français et « disséqué » la catégorisation précédente, il ne sera retenu ici que les caractéristiques principales suivantes.

Les immeubles par nature sont composés selon le code civil français par les fonds de terre et bâtiments, les récoltes pendantes ou les bois et forêts (art.520 et 521) ou les tuyaux d'abductions des eaux abouchés aux bâtiments (art.523). Il apparait, conformément à nos propos précédents que le sol constitue par essence le bien immeuble. C'est donc par extension au sol que l'on retrouve les autres éléments tels que ce qui occupe le sol à sa surface, soit de façon naturelle (la terre, les végétaux) soit résultant de transformation (les bâtiments). Il faut y inclure logiquement les meubles qui sont attachés (ancrés) au sol tels que des équipements. En fin de compte, il s'agit là de l'expression d'un espace qui se voit occupé (plein selon une perspective tridimensionnelle) et qui par définition le rend indisponible pour une autre occupation générant en soi une exclusivité matérielle.

Les immeubles par destination sont de fait des meubles par nature, donc amovibles, mais qui se voient affectés durablement au fonctionnement, au service ou bien encore à la construction esthétique d'un immeuble. Par ce truchement, ils se voient attribuer le régime immobilier. De manière évidente, c'est la théorie de l'accessoire qui a permis à ces biens meubles d'être appréhendés comme immeubles. Le code civil prévoit deux cas de figures où l'immeuble par destination peut être reconnu, il s'agit de l'immobilisation par affectation au service (art.524, jusqu'à al. 12 et suivant) et l'immobilisation par attache à perpétuelle demeure (art.524 dernier al., art.525). La première catégorie correspond à une affectation au service économique du fonds (les animaux, machines attachées à un champ) alors que la seconde correspond à une affectation au service esthétique d'un immeuble (bibliothèque faite sur mesure).

Une dernière catégorie d'immeuble a été distinguée par le code civil, les immeubles par l'objet auquel il s'applique. La clé de voûte de cette distinction repose sur le fait que de manière générale, le droit de propriété, droit réel par excellence, est imbriqué à la chose sur laquelle il porte. Le droit de propriété et l'immeuble par nature sont donc concomitants et ne peuvent être dissouts. A l'opposé, les autres droits réels qui ne constituent de fait que le démembrement du

droit de propriété ne doive pas se confondre avec l'objet sur lequel ils portent. Logiquement, ils constituent eux-mêmes des droits réels immobiliers lorsqu'ils portent sur des immeubles. L'art.526 en distingue deux sortes, à savoir l'usufruit des choses immobilières et les servitudes ou les services fonciers. Il est encore possible d'y rajouter le bail à construction, les suretés immobilières réelles telles que les hypothèques.

Au terme de notre développement, il apparait que les biens immobiliers bénéficient d'une définition assez large tant du point de vue de ce qu'est un bien en droit français mais aussi parce que l'immeuble peut recouvrir différentes réalités. Il conviendrait dès lors de s'arrêter sur la notion de propriété en droit français qui permettrait de délimiter les contours pertinents de notre étude. Cependant, cette hypothèse n'a pas été retenue (l'étude de la propriété faisant l'objet de développements à venir) pour mettre en perspective la notion de biens immobiliers en droit fiscal français.

2) Selon le droit fiscal :

Comme nous l'avons déjà signalé, les biens immobiliers sont l'objet d'une attention toute particulière de la part de l'administration fiscale française qui considère sa taxation directe ou indirecte comme significative pour les recettes de l'Etat. Il convient donc de définir ce qu'est le bien immobilier objet et source de taxation et d'en parcourir les multiples réalités. Ce sera particulièrement instructif du fait de la dématérialisation possible de l'immobilier et du traitement fiscal qui en découle. Autre précision nécessaire, celle relative à la définition de biens immobiliers selon anciennement l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), remplacé depuis par l'impôt sur la fortune immobilière (IFI).

a) **Immeuble : une définition manquante**

Le balayage de la notion d'immeuble en droit fiscal se fera par le truchement de l'imposition sur le revenu (revenus fonciers, bénéfices industriels et commerciaux) et de l'impôt sur la fortune immobilière (et son prédécesseur).

i. Impôt sur le revenu et revenus fonciers

Le droit fiscal français n'inclut pas de définition précise de ce qu'est un bien immobilier en ce sens, il ne cherche pas à le catégoriser. Cette différence provient du fait de l'objectif poursuivi qui n'est pas comme en droit civil de catégoriser et donc de pouvoir traiter, mais de pouvoir lever l'impôt. Dès lors, le droit fiscal français s'est structuré non pas sur des catégories de biens mais sur des catégories de revenu au sein desquels, un même bien et les revenus qui en découlent pourraient être dans une catégorie de revenu ou dans une autre en fonction de la situation présentée.

En l'occurrence, le droit fiscal français se scinde en catégorie de revenu qui englobe le revenu des personnes physiques sans activité commerciale, des bénéfices industriels et commerciaux ou bien encore des revenus soumis à impôt sociétés. De ce qui précède, il est entendu qu'un « bien immobilier » pourra faire partie de chacune de ces catégories selon le cas. Une conséquence à cela est que chaque catégorie de revenu dispose d'une certaine souplesse pour déterminer ce qu'est le revenu de l'immeuble à intégrer dans la base d'imposition[141].

C'est probablement ici que la délimitation du sujet de ce travail présente dans le cours de notre introduction sera salvatrice pour clarifier ce qui sera traité (et donc de ce qui ne le sera pas). Notre travail se concentre sur les personnes physiques qui détiennent un « ien immobilier » dont ils se réservent l'usage (maison de vacance, par exemple) ou le laissent sans utilisation (en attendant une autre utilisation), qu'ils en retirent ou non des revenus en terme de location (location nue ou meublée).

Il apparait donc que les personnes morales ne font pas partie du périmètre de l'étude en tant que détenteur final. Par contre, et il convient de le relever, la détention indirecte par le biais d'une personne morale ou d'une société civile est, quant à elle clairement envisagée dans le cadre de ce travail. Il s'agit alors de prendre en compte les possibilités de détention indirecte d'un bien immobilier dans le cadre d'une détention finale par une personne physique.

[141] A titre d'exemple, TVA européenne sur laquelle se calque la TVA française institue une nouvelle définition de l'immeuble au 1 janvier 2017.

Seconde remarque, il n'est pas envisagé l'hypothèse selon laquelle, le détenteur du bien immobilier retire un revenu de ses locations qui le fasse considérer comme un professionnel de l'immobilier. Dans ce cadre, il faut préciser que c'est l'intention qui prime sur cette caractérisation dite professionnelle. Il est tout à fait envisageable de retirer des revenus de locations qui soient de type commercial mais qui n'octroient pas à la personne de son détenteur la qualité de professionnelle (location meublée non professionnelle par exemple).

Ces précisions faites, nous limiteront notre propos à l'impôt sur le revenu des personnes physiques au titre des revenus générés par leurs biens immobiliers. Dès lors il devient utile de répertorier par catégorie de revenu ce qui est considéré comme un bien immobilier générateur de revenus soumis à imposition.

L'immeuble selon la catégorie des revenus fonciers correspond d'abord aux propriétés bâties[142] (usines, maisons ou bien encore ce qui est accessoire ou attaché à ces éléments) ainsi que les propriétés non bâties de toute nature, y compris ceux des terrains occupés par les carrières, mines et tourbières, les étangs, les salines et marais salants[143]. Il faut noter que ces mêmes éléments, en fonction des situations, ne seront pas considérés comme biens immobiliers au sens des revenus fonciers mais pourront être intégrés à d'autres catégories de revenus telles que les catégories BIC[144], agricole, artisanale ou non commerciale.

Par ailleurs, les revenus distribués par les fonds immobiliers sont, en générale, soumis à l'impôt au titre des revenus fonciers[145]. Il nous faut encore signaler, divergence notable avec le droit fiscal suisse, que le revenu implicite tiré par un propriétaire qui se réserve la jouissance de ses logements[146] n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus fonciers[147]. A ces situations où la détention directe est supposée, le législateur a cru bon de préciser ce qu'il adviendrait des revenus tirés au travers de SCI. Les revenus des logements donnés en location à leurs associés par les sociétés civiles immobilières d'accession progressive à la propriété

[142] Art.14 CGI al.1

[143] Art.14 CGI al.2

[144] Bénéfices industriels et commerciaux.

[145] Art.14 A CGI

[146] Le législateur a indiqué une non soumission de l'ensemble des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance et non pas un seul logement qui a priori serait sa résidence principale.

[147] Art.15 CGI

fonctionnant conformément aux articles L. 443-6-2 à L. 443-6-13 du code de la construction et de l'habitation sont exonérés d'impôt sur le revenu.

Ce dernier point nous conduit à aborder des revenus issus de la détention d'un bien immobilier au travers d'une société civile type SCI autre que la précédemment nommée ou par une SCPI. Ces éléments seront traités dans le point suivant (immeuble intermédié).

ii. Impôt sur le revenu et bénéfices industriels et commerciaux

La même analyse menée sur la catégorie des revenus relevant du BIC permet d'énoncer les constats suivants. L'article 35 du CGI indique que font partie de cette catégorie les revenus issus de la mise en location par l'intermédiaire d'un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie (al.5). De même, l'al. 5 bis indique que la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublée relève de cette catégorie. Il est ici aisé de constater que la location nue ou meublée engendre une catégorisation différente alors que la nature du bien immeuble est en soit restée la même. Autre remarque, la location de résidence meublée entre dans cette catégorie et pose alors la question de son application dans le cas qui nous intéresse, c'est-à-dire des non-résidents. En d'autres termes, ce régime est-il applicable en l'état aux non-résidents. Encore une fois, la remarque vaut la peine d'être signalée dans le but de comparaison avec la Suisse.

Dans le même temps, selon l'art.35 bis les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu pour les produits de cette location sous réserve que les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale ou sa résidence temporaire, dès lors qu'il justifie d'un contrat conclu en application du 3° de l'article L. 1242-2 du code du travail, et que le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables. A compter du 1er janvier 2001, les personnes qui mettent de façon habituelle à la disposition du public une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu sur le produit de ces locations lorsque celui-ci n'excède pas 760 € par an. Cette activité qui semble commerciale par nature se voit donc exonéré d'imposition dans la limite d'un certain montant et surtout cette exonération reste conditionnée au fait que seules les habitations principales peuvent en bénéficier. De fait, cet article ne s'applique pas aux non-résidents.

iii. Impôt sur la fortune immobilière

Depuis son avènement et sa mise en œuvre au 1er janvier 2018, l'impôt sur la fortune immobilière a permis au moins de clarifier les biens immobiliers soumis à imposition. L'objectif attribué à cet impôt étant de ne taxer que les éléments de nature immobilière, il est assis sur le patrimoine immobilier appartenant, au 1er janvier de l'année d'imposition, au redevable et aux membres de son foyer fiscal.

Par patrimoine immobilier, il faut concevoir non seulement les biens et droits immobiliers proprement dits mais également des parts ou actions de sociétés pour leur fraction représentative de tels biens ou droits[148]. Plus précisément, il s'agit des immeubles bâtis (quelle qu'en soit leur affectation en tant que résidence principale, secondaire à usage d'habitation ou professionnelle), les immeubles non bâtis, les droit réels immobiliers et les immeubles en cours de construction. Ces éléments définis par la loi[149] sont les mêmes que ceux visés par le défunt impôt sur la fortune et de ce point de vue, la similarité entre les deux impôts est vérifiée.

Une différence, peut-être la plus prononcée entre l'impôt sur la fortune immobilière et son précurseur réside dans l'imposition qui est faite de parts ou des actions de société permettant la détention de biens ou de droits immobiliers. Ces titres sont en principe imposables à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers détenus directement ou indirectement- Quel que soit le nombre de niveaux d'interposition – par la société[150]. Cette formulation intègre donc la possibilité d'une chaine de participations comme éléments nécessaires à la détermination de la taxation. C'est une rupture profonde avec la conception traditionnelle basée sur la notion de prépondérance immobilière qui ne retenait la « nature immobilière taxable que lorsque la part de l'immobilier dépassait 50 % dans le total de l'actif de la société. Cette taxation est cependant écartée pour les sociétés ou les biens dont la nature est professionnelle et nécessaire à l'exploitation opérationnelle de la société ou de l'activité du propriétaire.

---

[148] Memento Fiscal 2020, Partie 6 : Impôt sur la fortune immobilière, Editions Francis Lefebvre, 2020.

[149] Art. 965 al.1 du CGI.

[150] Art. 965 al.2 du CGI

L'impôt sur la fortune immobilière a donc modifié la conception de la taxation sur la fortune en en limitant la base taxable aux éléments immobiliers, sans considération pour la forme de détention ni pour le poids que représente cet immobilier dans l'actif de la société. C'est donc l'immobilier détenu indirectement et par conséquent intermédié qu'il nous faut maintenant aborder.

b) **Immeuble « intermédié »**

De la même manière, il convient ici de déterminer ce qu'est un bien immobilier en se basant sur la même procédure qui consiste, puisque le bien immobilier ne répond pas à une définition précise en droit fiscal, à pouvoir « remonter » à ces biens en fonction de l'imposition qui leur est prévue dans le Code général des impôts. Toutefois, l'intérêt de ce développement par rapport au précédent réside dans le fait que les biens immobiliers supposés ne sont pas détenus directement par les personnes physiques mais indirectement au travers d'un véhicule juridique. En l'occurrence, bien que le sujet de cette thèse se focalise sur les personnes physiques, ce travail n'exclut pas d'analyser la situation lorsque le détenteur est une personne morale, tant que cette détention ne découle que d'un choix stratégique et patrimonial d'une ou de plusieurs personnes physiques. L'opportunité d'une telle intermédiation se situe dans la nature mobilière des parts sociales ou titres représentant le capital du véhicule juridique sous-jacent par opposition à la nature immobilière du bien immobilier. Les valeurs mobilières n'étant pas traitées de la même manière que les immeubles, il pourrait être intéressant de pratiquer une telle intermédiation qui permet de rendre un immeuble mobile.

i. Impôt sur le revenu et revenus fonciers

Le code civil français à la différence du code civil suisse reconnait le contrat de société civile qui présente de nombreux avantages quant à l'immobilier. Cela ne saurait écarter d'autres solutions en termes de détention mais la SCI, à la différence des sociétés commerciales, relèvent du doit civil quant à son fonctionnement.

Ainsi, les articles 1832 et suivant du code civil décrivent et précisent ce qu'on entend par société civile et qu'elles en étaient les implications pour les personnes des associés. Civilement,

la principale caractéristique est qu'il y a une fusion entre le patrimoine de la SCI et celles de la personne de ses associés. En conséquence de quoi, il apparait logique que la SCI ne soit pas, a priori, assujettie à l'impôt, et donc de manière cohérente à ce que le résultat de la SCI soit imposé chez la personne des associés.

Comme nous venons de le signaler, la détention d'un bien immobilier peut s'opérer grâce à un véhicule juridique approprié qui aura pour conséquence que la personne physique ne soit plus directement propriétaire du bien immobilier mais de manière indirecte par la détention des titres représentant le capital de ce véhicule juridique.

Il convient dès à présent d'introduire une distinction entre les différentes possibilités quant à la forme du véhicule juridique offertes. Il s'agit de distinguer entre les formes qui permettent une transparence (semi transparence fiscale) et celles qui se caractérisent par un assujettissement distinctif du véhicule juridique. Il s'agit plus précisément du statut fiscal attaché à certaines formes de société civile immobilière (SCI) par rapport à d'autres formes (SCI autres, Sociétés soumis au BIC, soumis à IS).

Ainsi, le CGI dans son article 8 mentionne que « Sous réserve des dispositions de l'article 6, les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société». Il précise encore dans son al.1 qu'il en sera de même «Des membres des sociétés civiles qui ne revêtent pas, en droit ou en fait, l'une des formes de sociétés visées au 1 de l'article 206 et qui, sous réserve des exceptions prévues à l'article 239 ter, ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35».

La conjonction de l'application de l'article 8, de celle du 206 al.1, de celle du 239 ter et des articles 34 et 35 conduisent les associés de sociétés civiles dont l'objet est visé par le contenu de ces articles à être imposés fiscalement sur leurs revenus au titre de ceux générés par la société et ceci a priori selon leur quote-part dans le capital.

Trois remarques doivent être relevées à ce stade. D'abord, le traitement indiqué est valable pour tous types d'activité et non pas seulement pour l'immobilier. Le recours à une SNC ou à une SCI ne permet pas d'avoir, de ce point de vue un traitement fiscal différent. Seconde remarque, l'imposition se fera auprès de la personne des associés et ceci en fonction de la catégorie de revenu retenue. Dans le cas d'une activité orientée vers l'immobilier, on pense

bien entendu, à la catégorie des revenus fonciers. Troisième et dernière remarque, une SCI peut relever d'une imposition à l'IS et dans ce cas ne pas être concerné par les propos précédents, ce cas sera abordé dans un développement futur.

Un problème se pose alors, celui de pouvoir définir la catégorie de revenu selon laquelle la personne physique sera imposée quand la société réalisera différents types de revenus (par exemple des revenus commerciaux et des revenus de type locatif). Ce problème est d'autant plus patent qu'il présente une importance fiscale fondamentale en termes de plus-value sur cession de titre. En effet, avec la promulgation de la loi de finances pour le budget 2004, l'article 150 UB mettait fin au traitement unifié de cession de titres de valeurs mobilières et instaurait une distinction selon laquelle la cession de valeurs mobilières de société à prépondérance immobilière serait assimilé à une cession de biens immobiliers remettant en cause, de fait, un des intérêts fiscaux de la forme intermédiée et bousculant à plus ou moins long terme les stratégies fiscales des non-résidents.

Un des aspects novateurs (et séminal) de cet article 150 UB est d'avoir précisé la notion de société à prépondérance immobilière (SPI), ceci dans le cadre des plus-values des personnes physiques. Cette notion de SPI a depuis fait florès puisque son intitulé et son objet ont été repris par de nombreuses autres catégories d'imposition mais sans apporter de vision universelle de cette dernière. Etonnamment, chaque catégorie d'imposition a développé sa propre définition de SPI ce que nous préciserons donc à chaque fois que nous en rencontrerons une en lien avec notre problématique.

Cette notion de SPI apporte un éclairage à notre recherche puisque rappelons-le il nous faut déterminer dans ce chapitre, ce qu'est un bien immobilier. Par conséquent, la notion de SPI permet d'envisager le bien immobilier en sus d'une détention directe, dans le cadre d'une détention indirecte. Par conséquent, des valeurs mobilières peuvent donc être considérées comme des « biens immeubles ».

La version actuelle de l'article 150 UB[151] indique que « Les gains nets retirés de cessions à titre onéreux de droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens, sont soumis exclusivement au régime d'imposition prévu au I et au 1° du II de l'article 150 U. Pour

[151] À la date de la rédaction de ce texte, décembre 2019.

l'application de cette disposition, sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par ces sociétés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. Si la société dont les droits sociaux sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession. »

Il ressort de cet article que le traitement alloué à la cession de titres de SPI est semblable à celles prévues par l'article 150 U relatives à des plus-values de cession réalisées par une société correspondant à celles de l'article 8 à 8 ter. En l'occurrence, il s'agit de l'imposition sur les plus-values immobilière qui s'appliquent à la cession de ces titres par des personnes physiques définies aux articles 150 V à 150 VH. Ainsi, il parait équivalent d'un point de vue fiscal de vendre un bien immobilier détenu directement ou indirectement. Le législateur a toutefois exclu de la taxation les immeubles nécessaires à l'exploitation et ceux réservés à l'usage privé des associés respectant en cela l'équilibre avec la situation où ces éléments sont détenus en direct.

Point notable, cet article dépeint les conditions de reconnaissance des SPI au titre des PV comme étant liée à la nature « immeuble » des actifs cédés. Ces actifs devant représentés plus de 50 % de la valeur réelle du total des actifs et ceci pendant trois années successives. Ceci pose immédiatement alors la question de la valorisation[152] de ces immeubles puisque le franchissement du seuil de 50 % en dépend. Les méthodes retenues par le FISC[153] sont nombreuses et doivent être adaptées à chaque situation. Dès lors, la méthode comparative semble être la plus appropriée à permettre une évaluation neutre d'un bien immobilier mais les pendants à cette méthode, l'existence d'un marché, remet souvent en cause son applicabilité d'où le recours à d'autres approches[154] comme celles des rendements, de la capitalisation du cash flow, de la décote qui peuvent avantageusement fournir une évaluation quand la situation

[152] Quilici Sandrine, Le casse tête du contentieux de l'évaluation, Droit fiscal n° 28, 15 juillet 2010, p 22 s.

[153] DGI, Fiche descriptive n°3034, Les principales méthodes d'évaluation.

[154] Dossier pratique Francis Lefebvre, Evaluation, 2015.

est atypique comme lorsque les biens sont rares[155], particuliers ou historiques[156]. Il faut noter que ces approches adressent la valeur brute des immeubles sans prise en compte des dettes qui leurs sont attachées.

Il est nécessaire de formuler une remarque supplémentaire quant à la visée de l'article 244 bis du CGI qui traite spécifiquement des plus-values relatives à des immeubles réalisées par des contribuables non-résidents, personnes physiques ou personnes morales, et ce quelle qu'en soit la forme. Sans en dévoiler tous les détails ici, cet article instaure une différenciation selon que le pays de résidence du vendeur soit considéré comme un pays collaboratif ou non en termes de lutte contre l'évasion fiscale. A noter, les articles suivants permettent de rééquilibrer la taxation opérée en la portant sur la même ligne que celle relatives aux personnes physiques résidentes. Cette question a d'ailleurs fait l'objet d'une longue procédure afin de savoir si le contribuable suisse du fait d'un bien immobilier détenu directement ou par une SCI pouvait bénéficier de l'égalité de traitement fiscal du fait de la signature d'une CDI couvrant l'assistance administrative entre les deux pays.

En conclusion, la SPI présente une réalité concrète en termes de l'imposition des plus-values immobilières des personnes physiques au titre de l'impôt sur le revenu. La SPI en tant que telle n'apparait pas dans le cadre de l'article 8 sur les revenus générés par les sociétés visées et imposés dans le chef de la personne des associés. La formulation amène d'elle-même la taxation de revenus considérés comme foncier chez la société à être imposée dans la catégorie des revenus fonciers chez l'associé.

ii. Impôt sur le revenu et bénéfices industriels et commerciaux

La même analyse menée sur la catégorie des revenus relevant du BIC permet d'énoncer les constats suivants. L'article 35 du CGI indique que font partie de cette catégorie les revenus

[155] Méthode d'évalaution de la valeur vénale d'un bien immobilier atypique, La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n°9, 29 février 2008, act.273 ; La semaine Juridique Edition Générale, n°12, 19 mars 2008, IV 1525, Méthode d'évaluation de la valeur vénale d'un bien immobilier atypique, La revue fiscale notariale n°4, avril 2008, comm. 56

[156] Maublanc Jean-Pierre, Modalités d'évaluation de demeures historiques présentant un caractère exceptionnel, La semaine Juridique Notariale et Immobilière n°19, 9 mai 2008, 120, La revue fiscale notariale n°5, mai 2008, comm. 68

issus de la mise en location par l'intermédiaire d'un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie (al.5). De même, l'al. 5 bis indique que la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublée relève de cette catégorie. Il est ici aisé de constater que la location nue ou meublée engendre une catégorisation différente alors que la nature du bien immeuble est en soit restée la même. Autre remarque, la location de résidence meublée entre dans cette catégorie et pose alors la question de son application dans le cas qui nous intéresse, c'est-à-dire des non-résidents. En d'autres termes, ce régime est-il applicable en l'état aux non-résidents. Encore une fois, la remarque vaut la peine d'être signalée dans le but de comparaison avec la Suisse.

Dans le même temps, selon l'art.35 bis les personnes qui louent ou sous-louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu pour les produits de cette location sous réserve que les pièces louées constituent pour le locataire ou le sous-locataire en meublé sa résidence principale ou sa résidence temporaire, dès lors qu'il justifie d'un contrat conclu en application du 3° de l'article L. 1242-2 du code du travail, et que le prix de location demeure fixé dans des limites raisonnables. A compter du 1er janvier 2001, les personnes qui mettent de façon habituelle à la disposition du public une ou plusieurs pièces de leur habitation principale sont exonérées de l'impôt sur le revenu sur le produit de ces locations lorsque celui-ci n'excède pas 760 € par an. Cette activité qui semble commerciale par nature se voit donc exonéré d'imposition dans la limite d'un certain montant et surtout cette exonération reste conditionnée au fait que seules les habitations principales peuvent en bénéficier. De fait, cet article ne s'applique pas aux non-résidents.

Le développement précédent peut être repris avantageusement ici où l'article 8 fournit une solution limpide au traitement fiscal des revenus. Les revenus de type BIC dérivés de l'exploitation d'un immeuble engendre chez l'associé une imposition au titre des revenus BIC[157]. Le cas le plus fréquent étant la location meublée de courte ou moyenne période ou la mise à disposition de sa résidence principale (totale ou partielle).

De même, la plus-value retirée de la vente de ces biens, détenus directement ou indirectement sont couverts par les articles 150 et suivant du CGI, c'est-à-dire aux rattachées

[157] BOI-BIC-CHAMP-40-20-20170405 BIC-Champ d'application et territorialité-location meublé-régime fiscal des locations meublées.

aux plus-values non professionnelles. Nous avons écarté la possibilité du loueur meublé professionnel et son statut particulier qui nécessite que la plus grande partie du revenu du contribuable soit générée par cette activité. On trouve ici l'origine à la délimitation initiale de notre sujet qui nous permis de ne pas considérer le cas du professionnel de l'immobilier. Reconnaitre cette possibilité nous aurait amené à devoir élargir le spectre de notre étude alors que ce n'est pas la réalité du terrain dans le cas des non-résidents.

iii. Personnes morales imposées

Au titre de l'impôt société (IS), l'imposition relative aux biens immobiliers est conditionnée par l'article 244 bis du CGI. Relevons tout d'abord que cet article porte sur les contribuables ou personnes morales non résidentes qui réalisent une plus-value immobilière sur un bien situé en France. C'est bien évidement ce cas précis qui est visé par ce document et non pas la plus-value réalisée par une personne morale résidente, qui elle est soumises aux dispositions classiques du CGI (imposition selon les règles des BIC ou de l'IS).

L'article 244 Bis A III précisent la manière dont la taxation est opérée et rétablit l'équilibre de taxation entre les personnes morales établies dans un Etat qui ne répond pas à la définition de l'article 238-0 A relatives à ces Etats dits non coopératifs et la taxation appliquée à ces mêmes opérations lorsque réalisées par une personne morale résidente sur le territoire français. En effet, l'article 244 Bis prévoit que la taxation de ces plus-values (réalisées par des personnes morales ou personnes physiques) sont effectuées au taux de principe de 33.33% pouvant être porté à 75 % dans le cas d'assujettis résidents dans un Etat non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

Il ressort de cette courte analyse que la cession et la plus-value de cession réalisée par une personne morale située à l'étranger doit être considérée comme imposée dans des conditions équivalentes à celles qui auraient été retenues pour la réalisation d'une opération comparable par une personne morale située en France, ceci sous condition que l'Etat de résident de la personne morale visée ne soit pas considéré non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

Par conséquent, lorsque la cession est opérée par une entité juridique intermédiaire considérée comme une entité distinctive au sens de la loi fiscale, la notion de SPI devient pour le moins diffuse puisque les résultats sont soumis à une imposition quasi universelle applicable

à tous les types de revenus et non pas différencié en fonction de chaque catégorie de revenus. Au contraire, si différenciation il y avait, elle porterait sur le taux de taxation non pas du fait de la nature de l'opération mais du fait de la localisation de la personne morale.

iv. Impôt sur la fortune immobilière

Après l'imposition au titre de l'impôt sur le revenu, la séquence suivie et suivante sera celle de l'IFI (successeur de l'ÎSF). L'assujettissement à l'IFI repose sur l'article 964 du CGI et concerne les personnes physiques résidentes ou non qui disposent d'un patrimoine net de plus de 1 300 000 euros.

Pour les non-résidents, seuls les biens situés en France sont intégrés à la base imposable. Selon l'article 964 al.2. Du point de vue de l'immeuble intermédié, les parts ou actions de sociétés (établies en France ou à l'étranger) sont imposables à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers situés en France (selon les mêmes modalités que pour le résident français prévus à l'art. 965 al.2 du CGI).

La base imposable se voit donc limiter dans le cas du non résident à la valeur représentée par les biens immobiles situés en France, eux-mêmes détenus directement ou indirectement (notion de chaine de participation). Cette formulation de l'imposition permet d'écarter les discussions relatives, et probablement conforter les conséquences tirées, de la définition des sociétés à prépondérance immobilière donnée par l'article 726 I al.2[158] qui fixe les droits

[158] Selon art 726 I al.2 « Est à prépondérance immobilière la personne morale, quelle que soit sa nationalité, dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du même code et dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales, quelle que soit leur nationalité, dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du même code et elles-mêmes à prépondérance immobilière. Toutefois, les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux ne sont pas considérés comme des personnes morales à prépondérance immobilière. Lorsque les cessions de ces participations sont réalisées à l'étranger, elles doivent être constatées dans le délai d'un mois par un acte reçu en la forme authentique par un notaire exerçant en France. »

d'enregistrement sur les cessions de valeurs mobilières pour différents types de sociétés. Dans cette définition, rien n'est dit quant au pourcentage permettant de déterminer la prépondérance immobilière. Il faudrait donc en conclure que la seule propriété d'un bien immobilier pourrait déclencher la soumission à une imposition. Cette remarque met en lumière le fait que les conceptions de la prépondérance immobilière peuvent être distinguées soit sur la base d'un seuil, soit uniquement découlées de la propriété. Il est donc possible de noter une certaine convergence de vue entre la société à prépondérance immobilière et la base imposable a titre de l'impôt sur la fortune immobilière.

Par ailleurs, la soumission à l'impôt sur la fortune immobilière du non résident permet de s'interroger sur les modalités pratiques d'application et sur les possibilités d'optimisation. En focalisant sur la partie immobilière françaises, il semble que le législateur ne prenne pas en compte la nature globale immobilière de la société détentrice. Il est donc imaginable qu'une société qui détient 100% d'actifs immobiliers mais dont 25% se situe en France et 75% en Suisse (ou à l'étranger) ne se voit imposer qu'au prorata de cet actif français détenu. Par ailleurs, en maximisant la dette de la société, il est possible de réduire la valeur des titres (a priori égal à l'actif net soit actifs – dettes). Enfin, la question de l'application de la convention à l'IFI reste à préciser ce que nous ferons au cours du chapitre IV.

Bien que non directement lié à l'IFI, il nous semble devoir ajouter une imposition particulière qui frappe un certain nombre de sociétés permettant la détention de biens immobiliers dont le détenteur final n'est pas connu par l'administration. Il est clair que cette disposition concerne des détenteurs non-résidents. Ainsi, l'article 990 D (et les suivants) instituent une taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles détenus par des personnes morales, qui opèrent cette détention de manière directe ou indirecte (et ce quel que soit le nombre de niveaux de la chaine de participation permettant d'offrir la propriété). L'article précise encore que non seulement le critère de détention directe ou indirecte est neutre quant à l'applicabilité, mais encore que cette dernière soit supposée quel que soit le pourcentage de détention ou bien encore la forme juridique de la personne morale dans laquelle cette participation est réalisée.

C'est bien un objectif d'universalité qui a guidé le législateur dans la définition des personnes morales assujetties à cette taxe, le but avoué étant d'inclure dans le champ d'application de cette taxe toutes les formes indirectes de détention mais encore de ne pas les

limiter à des seuils pouvant permettre d'échapper à sa portée si ces derniers étaient, bien que peu élevés, suffisant pour attribuer la propriété finale à cette personne morale originelle.

Toutefois, cette universalité trouve sa limite dans les conditions de l'article 990 E qui prévoit un certain nombre d'exclusions. La première notable retient que si le pourcentage que les actifs immobiliers représentent dans le total de l'actif de la personne morale est inférieur à la moitié, cette taxe n'est pas appliquée. De manière indirecte, c'est une façon de préciser que la notion de SPI est basée sur un seuil de 50 % d'actifs immobiliers.

La seconde exclusion prévue concerne uniquement les personnes morales résidentes d'un pays de l'Union Européenne ou qui aurait signée avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (c'est le cas de la Suisse[159]) ou bien encore si le pays de résidence de la personne morale a signé avec la France un accord assurant le même traitement à cette personne morale que celui réservé par la France aux entités ayant leur siège en France. Dans ce cas, l'art. 990 E, al 3. , d et e prévoient, qu'en cas d'engagement de déclarer (lettre d) ou de déclaration effective (lettre e) des identités des actionnaires ainsi de que de leur adresse et, à partir du moment où ils détiennent plus de 1 % des actions, la non applicabilité de cette taxe.

Au terme de ce paragraphe consacré à la conception de bien immobilier selon le droit fiscal français, il apparait que cette conception est large pour plusieurs raisons. La première alors que le bien immobilier comme en droit civil n'est pas défini, il comprend de multiples réalités qui couvrent à la fois des biens meubles et des biens immeubles. Seconde remarque, du fait de cette notion relativement floue, il a été possible de tenter d'appréhender la notion de biens immobiliers non pas en cherchant à en déterminer la nature profonde, mais plutôt en en balayant le traitement fiscal prévu par la loi fiscale. Le constat que nous en avons tiré est basé sur la structure même de la législation fiscale qui institue une taxation non pas simplement ou uniquement pas type ou par nature de l'opération mais par rapport à la catégorisation de revenu à la laquelle cette opération peut être rapportée. De ce fait, une même opération peut se

[159] Article 28 et 28 bis de Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966.

concevoir comme générant un revenu foncier, BIC ou IS. Cette approche nous a fourni une autre perspective de ce que peut être un bien immobilier. Nul besoin de rappeler que nous avons volontairement limité la portée de cet exercice aux opérations les plus courantes ayant un lien avec notre sujet de délimitation initiale à savoir les non-résidents.

De cette analyse, il en est ressorti que les biens immeubles, que l'on pourrait qualifier de classique, peuvent être détenus de manière directe ou de manière indirecte. C'est dans ce cadre que notre étude a pu évoluer sur le mode détention et la compréhension que nous pouvons en déduire du bien immobilier qui comme nous le savons maintenant peut être saisie au travers de ce que la loi fiscale dépeint comme étant une société à prépondérance immobilière.

Et là force est de constater que la structure catégorielle du droit fiscal, engendre une pléthore de définition de ce que représente une telle société. Par une analyse séquentielle de ces définitions et des différents cas de figures qui, nous semble t'il présente un lien évident avec notre sujet, il est apparu assez clairement que cette notion de SPI puisse être scindée sur la base non pas de la forme juridique de détention mais plutôt sur ce seuil de proportion actifs immobiliers qui emportera la suspicion de SPI.

Procédant ainsi, il nous a été permis de noter que la notion de SPI découle de deux situations. Soit il est reconnu que la personne morale est une SPI du simple fait de la présence de bien immobilier dans son patrimoine et dans ce cas c'est une conception « large » de la SPI qui est affirmée. Soit, cette notion est calquée sur le franchissement d'un seuil de 50 % d'actifs immobiliers dans le patrimoine de l'entité observé. Il est vrai, a contrario que la mise en place de l'impôt sur la fortune immobilière a permis de relâcher cette notion de « prépondérance » en ne préservant que la nature « immobilière » comme élément déclencheur de taxation

Cette seconde approche a le mérite de réduire le spectre des SPI en mettant en avant le caractère principal de la société, qui serait alors immobilier. Cette seconde approche soulève encore la question de la manière dont ces biens immobiliers sont évalués et donc retenus dans le calcul de ce seuil de 50%. C'est donc toutes les possibilités de manipulations potentielles de valeur qui sont ici adressées et qui fera qu'une personne morale tombera dans la catégorie ou pas. De ce point de vue, rappelons que les méthodes de valorisations qui seraient retenues par l'administration fiscale seraient celles prévues pour le calcul des droits de mutation, c'est-à-dire ceux déterminées par l'article 726 I al.2. Comme prescrit en terme méthodologique, c'est à l'examen de la situation suisse qu'il nous faut maintenant nous attacher.

B - Droit Suisse

La séquence d'analyse va donc chercher à analyser ce qu'est le bien immobilier en droit suisse dans sa partie civile comme dans sa partie fiscale.

Cet exercice semble fondé car d'une part la tradition juridique helvétique est au moins influencée par le droit français et allemand, au pire clairement « modelé » par ce dernier du fait de liens économiques et culturels prégnants entre les deux pays (non seulement la partie germanophone couvre 65 % du territoire, 80 % de la population mais encore l'Allemagne représente le premier partenaire économique pour les importations comme pour les exportations[160]).

1) Apport du droit civil :

a) **Généralités**

A l'orée de ce développement il est opportun d'indiquer que l'accent sera mis ici sur les grandes caractéristiques du droit suisse quant aux droits réels et que l'objectif est de faire apparaitre le contraste avec le droit français. Ce choix méthodologique se justifie de par la volonté de ne pas rallonger ce document mais aussi de mettre en lumière le fait que cette divergence si elle existe doit être réglée par le droit international privé en action entre la France et la Suisse. Le second intérêt de la démarche est de relever les différences qui pourraient, en cas de structuration d'un patrimoine ou d'une opération permettre d'obtenir un meilleur résultat en termes d'attributions, de risques encourus ou de base taxable.

Le développement consacré à la notion de biens immobiliers en droit français s'est appuyé sur la notion de biens puis a permis de glisser sur celles de biens meubles et immeubles ce qui

[160] Office Fédéral de la Statistique, Office fédéral des Douanes, Statistique du commerce extérieur, je-f-06.05.03, 23.05.2017.

« insidieusement » a permis l'éclosion en droit fiscal de la notion de la SPI comme équivalent à un bien immobilier. Lors de cette progression, le point de départ avait été initié sur une analyse de la structure du code civil français. La même démarche va être retenue.

Le livre quatrième du code civil suisse (art 641 à 977) qui recouvre l'essentiel des droits réels portant sur les immeubles, sous-jacent des biens immobiliers, se composent de trois parties dont l'intitulé de la première est « De la propriété », pour la seconde « Des autres droits réels » et enfin pour la troisième « De la possession et du registre foncier ». Il faut noter d'ores et déjà le poids reconnu « à la possession et au registre foncier qui s'explique par son rôle fondamental dans la compréhension de la manière dont est organisée l'acquisition, l'extinction et la défense des droits réels entre eux »[161] sur des meubles ou immeubles.

Selon le droit civil suisse, le droit réel est un *droit subjectif privé* qui octroie à son titulaire, à l'exclusion de toute autre personne, la maitrise totale ou partielle d'une chose ou d'un animal. Dans le droit civil suisse, un droit subjectif privé est une faculté qui est accordée à une personne par le droit privé et qui permet d'imposer quelque chose à un ou plusieurs tiers. Il correspond à la capacité d'une personne à qui on accorde ce droit d'imposer à, de diriger contre une ou plusieurs autres personnes ce droit. Du titulaire vers le destinataire.[162]

Le droit réel fait partie selon la classification juridique suisse des droits des jouissances, ces derniers correspondent à un droit subjectif qui vise directement à procurer un avantage à son titulaire. Ce droit de jouissance permet par exemple à son titulaire de pouvoir jouir effectivement de son avantage. Parmi les droits de jouissance, le doit réel est catégorisé comme un droit de maitrise qui confère à son titulaire le droit de maîtrise d'un bien à l'exclusion de

[161] Steinauer, P.-H.i, « Les droits réels : tome 1 », 5ed., Stämpfli Editions SA Berne, 2012. ,565 p.

[162] En revanche il n'y a pas de rapport juridique entre le titulaire du droit réel et la chose ou l'animal qui fait l'objet de ce droit. A l'égard d'une chose ou d'un animal, une personne ne peut avoir qu'une relation de fait. Si cette relation lui permet d'en exercer la maitrise effective, on parle de « possession » (article 919 code civil). En ce sens, possession n'est pas équivalent à propriété. La possession caractérise alors un pouvoir de fait sur cette chose ou animal qui engendre des droits certes, mais qui n'en constitue pas un par lui-même.

toute autre personne. Le droit réel, en tant que droit de maîtrise est dit absolu[163], en ce sens qu'il existe à l'égard de tous et donc que chacun est tenu à l'égard de son titulaire de s'abstenir de troubler la maîtrise de celui-ci sur l'objet.

Le droit réel se distingue des autres droits de maîtrise par le fait qu'il ne peut porter que, en principe sur une chose ou un animal (article 641 code civil suisse), à savoir un bien matériel qui n'est pas une personne. Il s'assimile donc à un droit patrimonial qui présente la caractéristique de pouvoir être évaluée en argent[164].

Nul doute qu'au terme de ce petit paragraphe, les biens immobiliers sont couverts par la définition de ces droits réels puisqu'ils ne peuvent être assimilés à d'autres droits de maîtrise telle que le droit de personnalité ou le droit de propriété immatérielle.

Cela nous amène à devoir définir plus précisément ce qui en droit suisse caractérisent les droits réels et plus particulièrement leurs attributs. Comme nous le savons, le droit réel impose à toute personne de s'abstenir de troubler la maîtrise du titulaire sur l'objet du droit. Ainsi, les tiers sont soumis à une attitude passive vis-à-vis de cet objet ce qui rend sa maîtrise directe. Par conséquent, ce même droit a une portée générale qui est de permettre au titulaire à s'opposer à tout trouble de la maîtrise de l'objet qui pourrait advenir, et ce quel qu'en soit la forme[165].

En tant que droit absolu, le droit réel existe envers quiconque et se fonde, suivant en cela la doctrine française, sur deux attributs alloués aux droits réels : le droit de suite et le droit de préférence. Le premier assurant l'exercice de ce droit par le titulaire envers toute personne disposant de l'objet de ce droit. Le second privilégiant le titulaire du droit par rapport à d'autres personnes détenteurs d'une créance à l'encontre de l'objet de ce droit. Il s'agit ici de protéger

[163] Ils se distinguent des droits de créances et des droits corporatifs qui sont droits relatifs qui n'existent qu'à l'égard d'une ou de plusieurs personnes déterminées.

[164] On retrouve ici la conception classique du patrimoine.

[165] Dans la limite bien entendu d'une utilisation n'allant pas à l'encontre de ce qui est autorisé par la loi.

le détenteur de ce droit dans les situations où la possession du bien objet du droit pourrait laisser croire que le détenteur initial du droit réel ne serait plus celui qui en a la maitrise directe.

Le droit suisse distingue deux types de droit réel à savoir la propriété et « autres droit réels ou droit réels limités ». De cette distinction, il est aisé d'en déduire que la propriété est un droit illimité. Bien que ces deux éléments soient importants, nous ne les aborderons pas ici car la question de la propriété entre autres sera traitée plus loin dans ce document, spécifiquement dans le cas des biens immobiliers qu'il nous reste à préciser. Dès lors, il nous apparait avantageux à ce moment de notre développement de préciser sur quoi portent ces droits réels.

b) **L'objet des droit réels**

i. Caractéristiques

Bien que les droits réels portent aussi sur des animaux ou des biens ou valeurs assimilées à des choses, nous nous concentrerons ici sur les choses de droit suisse. A l'instar du code civil français, les choses sont catégorisées en immeubles et en meubles. Cependant, il faut noter que la structure du code civil suisse met en avant la notion de propriété qui est ensuite déclinées par meuble et immeuble. En cela, le poids attribué à la propriété et à sa reconnaissance apparait plus marqué en droit suisse qu'en droit français.

En droit suisse, une chose répond à certains critères et cette chose ne doit pas être soustraite à la maîtrise privée. Parmi ces critères, on notera que la chose est un objet matériel, délimité ce qui lui donne une existence propre et une cohésion, susceptible d'appropriation, impersonnelle et ne doit pas être un animal. L'exigence par rapport à la sphère privée engendre une exclusion de fait de toutes les choses publiques (patrimoine administratif et choses à l'usage commun) ainsi que les choses « hors commerces ».

Somme toute, il existe une assez grande similitude entre la conception helvétique et la conception française, elles se différencient chacune de l'autre par l'approche retenue.

ii. La pluralité de choses

Il convient maintenant de déterminer comment ces choses sont appréhendées dans leur ensemble, ce qui dans le cas français nous avait confronté à la notion de patrimoine et de son unicité.

Une universalité de droit est un ensemble de choses et de droits assujettis à un but et formant de ce fait une certaine unité[166]. Elle comprend donc des choses mais aussi des droits. Toutefois, l'universalité de droit n'est pas en soi un objet de droit réel. Par contre, sa nature profonde marquée par cette unité permet à l'universalité d'être reconnue par le droit en fonction de différentes façons dont est amenée cette unité à se manifester telles que pour un patrimoine, le patrimoine séparé et l'entreprise.

Un patrimoine étant défini comme l'ensemble des droits pécuniaires appartenant à une personne (droits réels, créances, droits corporatifs, …). De ce fait, l'analogie avec l'approche française est significative. Cependant, une différence notable en droit suisse tranche de la conception française quant à la reconnaissance des dettes. En Suisse, le patrimoine est constitué des actifs du titulaire, les dettes seront considérées comme des charges de ce patrimoine. Ils ne sont pas considérés comme des éléments négatifs composants à part entière du patrimoine. Malgré tout, dans certaines situations particulières, il est fait mention de « patrimoine net » laissant à penser qu'il s'agit des actifs moins les passifs[167].

Bien que de nombreux éléments plaident pour une approche décomposée de ces éléments, c'est bien son unité qui donne au patrimoine sa nature originelle. Cette unité peut s'exprimer par exemple lorsqu'il est reconnu un droit réel contre ce patrimoine, de fait ce droit réel porte individuellement sur chaque composant, chaque objet de ce patrimoine. L'article 745 al.1 du code civil suisse institue un droit d'usufruit sur entre autres un patrimoine. Le Tribunal Fédéral a confirmé le fait que cet usufruit portait de fait sur l'ensemble des objets composant ce patrimoine[168]. Cette unité se retrouve encore dans le fait que le remplacement d'un des

---

[166] Meier-Hayoz A., Das Eigentum, Art 641-654 ZGB, commentaires bernois, T.IV/1/1, 5.ed, Berne 1981. p 148 et ss.

[167] Meier-Hayoz A., Das Eigentum, Art 641-654 ZGB, commentaires bernois, T.IV/1/1, 5.ed, Berne 1981. p 151.

[168] ATF 86/1960 451/460.

composants ne change rien, puisque ce composant reçoit le même statut juridique que celui qu'il remplace, ni la nature du patrimoine. On parle de subrogation patrimoniale. Le patrimoine est ainsi un cadre, un réceptacle, distinct des éléments qu'il renferme.

La seconde universalité de droits réside dans le patrimoine séparé qui consiste à détacher des droits pécuniaires du patrimoine général d'une personne pour les affecter à un ensemble distinct et cet ensemble sera soumis à un régime juridique particulier. C'est le cas par exemple lors des successions promises à liquidation officielle (art 593). L'unité du patrimoine séparé peut alors se révéler de différentes manières comme dans le mode de gestion (celle des libéralités faites à un mineur) ou bien encore par la limite de garantie offerte aux créanciers (art 590 al.3).

Il est important de noter ici qu'une seule et même personne peut se voir reconnaitre différents patrimoines rompant en cela le principe édicté dans le cadre français d'unicité du patrimoine selon lequel une personne dispose d'un seul patrimoine. Ici émerge une différence importante entre les deux conceptions de droit civil.

La troisième universalité de droits se retrouve autour de l'entreprise qui se définit comme un ensemble organisé de choses, de droits et de relations de fait, appliqué à la poursuite d'une activité économique. Elle n'est pas un objet de droit réel, néanmoins, elle joue un rôle important dans le droit des fusions, entre autres.

Cet inventaire a permis d'illustrer que l'hypothèse selon laquelle l'universalité des droits était lié à un patrimoine comme présenté dans le cas français vole en éclat dans le cas suisse. Cela pose la question de leurs reconnaissances respectives (française et helvétique) au niveau international puisqu'elles sont censées contenir les droits réels et donc les biens immobiliers.

Après avoir précisé ce que sont que les droits réels, d'en avoir analysé la réalité en termes d'universalités, il est possible maintenant de relever ce qu'est un immeuble.

iii. Les choses immeubles

Comme dans le cas français, la distinction entre les choses meubles et immeubles est fondamentale. Le critère de mobilité attaché aux meubles (art 713) en fonde la nature essentielle. Il est beaucoup plus important dans le cadre de notre travail de s'arrêter sur l'article

655 al.2[169] qui énumère ce qu'est un immeuble. Il faut relever que cet article fut modifié avec de nombreux autres lors de la révision « partielle des droits réels immobiliers et du droit du registre foncier et des dispositions d'exécution y afférant [170]». On y retrouve d'une part les illustrations relatives à la nature physique classique des immeubles au travers des biens-fonds, portion de la surface terrestre avec ce qui y étroitement attaché (les constructions, installations, plantes…). Il élargit la définition aux mines ce qui permet de donner une dimension verticale aux immeubles, du moins jusqu' à une « profondeur utile » (une hauteur utile devrait aussi être reconnue). A ces premiers éléments de nature physique, la loi y ajoute des immeubles sans supports physiques directs. Il s'agit « des droits distincts et permanents, immatriculés au registre foncier [171]» faisant reconnaitre à des droits la nature d'immeuble. C'est une novation dans la loi[172] mais un prolongement de la réglementation existante[173].

Le code civil suisse, à l'opposé du code civil français, a franchi le pas et a rompu la distinction classique meuble-immeuble basée sur le critère de fixité par rapport à celui de mobilité. L'immeuble pouvait être institué par le droit et non plus dépendre de sa nature physique. C'est le même constat qui est opéré avec la reconnaissance des parts de copropriété d'un immeuble comme immeuble. C'est l'avènement de l'immeuble dématérialisé qui est par ce biais instaurée.

Le contraste est saisissant par rapport aux droits français qui n'a pas encore évolué jusqu'à adopter cette définition somme toute large. Elle permet d'opérer une fusion entre l'immeuble et le véhicule juridique qui le représente. Dans le cas français, cette fusion a pu être opérée qu'au niveau du droit fiscal.

On retiendra encore que cette définition ne découle que de la tradition juridique germanique ayant influencé le droit suisse. En effet, c'est la manière de s'assurer de la propriété d'un bien, la publicité, qui lui confère une garantie et une universalité opposable aux tiers qui

---

[169] Foex, B., La réforme des droits réels immobiliers entrées en vigueur le 1 janvier 2012, Schulthess Media Juridiques SA, Genève-Zurich-Bâle, 2012, p 138.

[170] La révision partielle du code civil et les dispositions d'exécution y afférant entreront en vigueur le 1er janvier 2012, communiqué du 29septembre 2011 Conseil Fédéral.

[171] Servitudes personnelles improprement dites (droit de superficie), droit de source et autres servitudes.

[172] Modification au 1 janvier 2012 du code civil

[173] Art.7 al.2 de l'ordonnance sur le registre foncier du 22 février 1910.

soit la plus protectrice possible. En l'occurrence la propriété foncière qui est la plus protectrice, découle de son inscription. Dès lors, les biens qualifiés de meubles peuvent aisément obtenir la qualification d'immeuble dès leurs inscriptions sur le registre foncier.

De biens immobiliers, le code civil n'en fournit pas de définitions liminaires. Ils se contentent de préciser ce que sont les droits réels, sachant que les immeubles font partie de cette catégorie de droit. Le code civil suisse précise encore qu'une personne peut avoir plusieurs patrimoines et que par ce truchement, les dettes devraient aussi pouvoir être scindées par patrimoine surtout si ces dettes sont attachées à un des éléments de ce patrimoine. Enfin, la définition des immeubles apporte une lumière clarificatrice sur ce qui peut être considéré comme tel. Aux immeubles purement physiques est reconnu des immeubles intermédiés, sur papier. De ce point de vue, le droit civil suisse a ouvert la porte à l'immeuble papier.

Cette différence notable soulève deux questions qui sont comment la propriété sur ces immeubles est reconnue de chaque côté de la frontière, et comment ces titres de propriétés sont-ils reconnus par les Etats respectifs en cas de relation internationale (cession, succession, etc..). Ces questions sont importantes car c'est la propriété, qui suit une procédure particulière dans le cas des immeubles, qui sert de base de taxation. Ne pas reconnaitre cette propriété, cela peut être une source de double imposition. Il convient d'aborder cette notion de bien immobilier par le prisme du droit fiscal suisse.

2) Selon le droit fiscal suisse

Nous avons abordé préalablement cette même question et l'avons traitée sur la base d'une approche catégorielle des revenus promue par la loi fiscale française. La structure du droit fiscal suisse ne se prête pas à la même approche. Nous « caboterons » de la fiscalité des personnes physiques à celle des personnes morales pour essayer de saisir ce qu'est un bien immobilier en droit fiscal.

En premier lieu, comme l'annonce l'administration fiscale vaudoise[174] s'interrogeant sur la question de savoir ce qu'est un bien immobilier, cette dernière émet deux remarques intéressantes. D'une part, elle constate que la loi fiscale vaudoise ne définit pas clairement ce qu'est un bien immobilier. Plus précisément, et c'est la seconde remarque, elle indique qu'il n'existe pas en droit fiscal une claire définition de l'immeuble. Il en ressort que l'administration assimile le bien immobilier aux immeubles. Il ne semble pas nécessaire de devoir les distinguer. Conséquemment, elle préconise de se baser sur la notion civile de l'immeuble et donc retenir celle de l'art 655 al.2.

a) **Impôt sur le revenu**

La LIFD distingue la taxation selon le statut de la personne assujettie à savoir physique ou morale. Concernant les personnes physiques et leur imposition sur le revenu, c'est l'article 21 qui traite de la fiscalité à appliquer sur les rendements de la fortune immobilière. Cet article prévoit à son al.1, l'imposition « de tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance » faisant symétrie ainsi à l'article 655 al.2 point 1, 4 et 2. Il traite simultanément des revenus locatifs classiques mais encore de ceux issus de la copropriété ou bien encore de l'usufruit. Il prévoit par ailleurs (al.4) une imposition sur « les revenus provenant de l'exploitation de gravières, des sablières ou d'autres ressources du sol » répondant ainsi au point 3 du 655 cité précédemment. A l'al.2, cet article institue une imposition sur la valeur locative des immeubles, entre autres, dont le contribuable se réserve l'usage. Les revenus générés par les droits de superficie sont eux visés à l'al.3. Ainsi, les dispositions relatives à l'article 655 al.2 voient leurs réalités se concrétisées dans cet article 21 en ce qui concerne la taxation.

Cet examen nous amène à une première remarque et comparaison avec le droit fiscal français. Rien n'est mentionné quant à la spécificité reconnue aux locations meublées. Selon la LIFD, ils correspondent à un rendement de la fortune immobilière au même titre que les locations nues. La distinction commerciale/foncier notée pour le cas français n'est pas retenue.

[174] Administration fiscale vaudoise, « Qu'est-ce qu'un bien immobilier ? », site officiel consulté le 14 novembre 2017, https://www.vd.ch/index.php?id=6721.

Cela semble indiquer la nature unique des revenus générés par les immeubles qui ne varient pas en fonction de spécificités particulières liées à des éléments de service. Dans le contexte suisse, une autre classification aurait probablement pour conséquence de devoir reconnaitre ces revenus comme le fruit d'une activité accessoire ou professionnelle et de les soumettre aux prélèvements sociaux.

Clarifions qu'en droit fiscal suisse, il est possible d'avoir une activité professionnelle indépendante accessoire qui ne suppose donc pas la professionnalisation dont nous nous sommes protégées à l'orée de ce travail.

Remarque additionnelle, cela signifie qu'une activité similaire, à savoir la location meublée, sera traitée comme un revenu commercial en France et comme un rendement de la fortune immobilière en Suisse. Manifestement, il convient dès lors de se rapporter à la CDI entre les deux pays sur les revenus pour s'assurer qu'il ne pourrait pays y avoir de conflit d'assujettissement et donc de territorialité.

b) **Impôt sur le revenu et société de personnes**

Il est bien évident que la détention peut se faire par l'intermédiaire d'une société de personnes ce qui aurait pour conséquence une imposition unique chez la personne de l'associé. Les règles de détermination de la base imposable seraient celles utilisées pour déterminer la base imposable des indépendants ce qui autoriserait de nombreuses déductions du type amortissement, provision et réserves latentes. Il convient de nuancer ces propos positifs en précisant qu'un tel choix amènerait à soumettre le résultat net aux différents prélèvements fiscaux des indépendants. Le caractère professionnel de l'activité étant ici manifeste selon le droit fiscal suisse. Cette soumission remettant en cause l'intérêt d'une telle détention.

Il n'est donc pas correct de croire que la transparence fiscale (le terme plus adapté serait la translucidité fiscale) ne soit pas offerte par le système juridique et fiscal suisse, à l'instar du statut juridique et fiscal offert par la SCI française. Les deux principales différences portent en premier lieu sur le type de contrat du véhicule juridique sous-jacent, à savoir commercial pour

la Suisse et civil pour la France, et en second lieu, le fait que la Suisse soumette ces revenus à prélèvements sociaux alors que la France y renonce dans le cas qui nous intéresse.

Il est curieux d'observer que la détention indirecte analysée montre un avantage a priori important pour le système existant en France et ce non pas pour une raison fiscale (ce serait tout de même très surprenant à l'annonce de l'instauration de l'IFI) mais plutôt pour un choix relevant du financement des systèmes sociaux qui se traduit par une non soumission à ces prélèvements sociaux[175].

c) **Impôt sur la fortune**

Nonobstant le fait que la LIFD traite de l'impôt sur le revenu, les remarques précédentes peuvent être avantageusement reprises dans le cadre de l'impôt sur la fortune qui a une base cantonale. Dans ce contexte, afin d'établir ce que sont les biens immobiliers au sens de cette imposition, ce sont les caractéristiques de l'article 655 al.2. qui prévalent[176].

A titre de comparaison, si l'impôt sur la fortune est bien déclaratif, comme son homologue français, la valeur des immeubles devant être déclarée ne doit pas être déterminée chaque année par rapport à des valeurs vénales. Les valeurs retenues sont celles qui ont été reprises lors de l'inscription au registre foncier entraînant publicité. Ici, le rôle du mode de publicité en Suisse est encore une fois prégnant.

d) **Impôt sur le bénéfice des personnes morales**

[175] On pense ici aux cotisations sociales d'activité et les non les prélèvements sociaux type CSG/CRDS.

[176] Conférence Suisse des impôts, « L'impôt sur la fortune des personnes physiques », Information fiscale, mars 2016, p 18 et ss.

Il est encore possible de détenir un bien immobilier au travers d'une personne morale. Il peut s'agir d'une société de capitaux ou d'une autre forme. De ce fait et selon le principe de l'entité distincte, la personne morale est assujettie à l'impôt sur les bénéfices indépendamment de la personne des associés. Il en résulte une imposition des bénéfices basée sur le résultat net (art 58 LIFD). Le résultat net qui en résulte peut alors soit être maintenu en réserves, soit distribué sous forme de dividendes. Dans ce second cas, ces dividendes sont compris dans la base d'imposition des personnes physiques associées après un abattement dépendant de la nature commerciale ou privée de la participation dans cette société.

Il est aisé d'en conclure que cette détention indirecte provoque une double taxation économique de la base imposable initiale, soit au niveau de la personne morale puis au niveau de la personne physique. Cet inconvénient doit être relativisé au regard de la RIE III qui devrait amener à abaisser les taux d'impositions sur les bénéfices à l'échelle globale de la Suisse. L'autre atténuation porte sur le fait que les déductions accordées dans le cas de l'impôt sur le bénéfice sont plus nombreuses que dans le cas de l'impôt sur le revenu. En effet, il est permis de déduire des amortissements ainsi que de provisions en sus des charges classiques de maintien de l'immeuble. Il est encore permis de pratiquer des réserves latentes[177] qui permettent de lisser le résultat de manière chronologique et d'arbitrer sa charge fiscale dans le temps.

Il est encore possible d'adopter la forme de société immobilière afin de détenir et développer une activité concentrée sur l'immobilier. L'expression « forme » n'est pas adaptée à cette réalité puisqu'il s'agit simplement de choisir une forme juridique classique et se limiter à une activité immobilière pour la détention d'un patrimoine propre ou bien encore pour développer une activité immobilière commerciale. Ces formes juridiques sont principalement la SARL, la SA, la société coopérative, etc soit des formes de sociétés soumises à l'impôt sur les bénéfices.

[177] Article 960 code des obligations

De par ce fait, les revenus immobiliers comme la cession de l'immeuble avec plus-value se caractériseront par une double imposition de la base économique. Dans les deux cas, le traitement fiscal nous amène à la même solution que pour une détention indirecte sans connotation immobilière de l'activité de la société. La détention indirecte, quelle qu'en soit la forme, est caractérisée par une double imposition économique.

L'attrait de cette structure juridique intermédiée n'est pas tant fiscal que patrimonial. Cette double imposition, si elle existe peut-être gérée et temporisée par la capacité offerte de parquer des bénéfices dans cette société en attendant soit leurs distributions, soit leurs réinvestissements. Cette seconde possibilité constitue de fait l'avantage majeur de cette intermédiation car par optimisation des recettes et des charges, il est possible de faire croitre le patrimoine en franchise d'impôt. Autre avantage, l'opportunité de stocker des résultats nets dans la société pourrait offrir une voie de distribution de ces mêmes en franchise d'impôt par le biais d'opération sur le capital telle que l'augmentation de ce dernier (théorie de l'apport en capital[178] [179]). Ce dernier point, malgré tout ne permet pas de justifier de l'intérêt de la création d'une société immobilière car aucune différence n'a pu être réellement mise en évidence par rapport à une société classique. Ce sera l'objet du point suivant.

e) **cession de titres ou de l'immeuble : un retour de la transparence fiscale ?**

L'intérêt pour la société immobilière existe, il est somme toute nécessaire pour le comprendre de balayer la question du gain immobilier et de celui du gain sur cession de valeurs mobilières.

[178] Article 20 al.3 LIFD

[179] Administration Fédérale des Contributions, « Principe de l'apport de capital – nouveau droit comptable », Circulaire n°29, Berne, 9 septembre 2015.

i. Fortune privée – fortune commerciale : une importance considérable

Le droit fiscal suisse s'est modelé autour du fédéralisme et a donc dû tenir compte des différentes strates, fédérale, cantonale et communale pour attribuer les droits à lever les impôts et assurer une « harmonisation » entre elles. Pour mémoire, les personnes physiques sont libres d'allouer leurs actifs soit à leur fortune privée, soit à leur fortune personnelle. Par ailleurs, les plus-values sur cession sont nommément exonérées de l'impôt sur le revenu au niveau fédéral[180] lorsqu'elles portent sur des actifs de la fortune privée. Le droit fiscal cantonal se voit contraint lui aussi d'exclure tout type d'imposition de ces plus-values. Par contre, de manière logique, les plus-values issues de cessions d'actifs composants la fortune commerciale se voient elles imposées au niveau fédéral et cantonal.

Voilà clairement établi l'intérêt de cette distinction qu'il est possible d'opérer parmi les actifs. Sans pouvoir ici convenir d'un patrimoine spécifique puisque ce n'en est pas un, cette notion est toutefois assez bien adaptée à cette manière de procéder. Une seconde loi fédérale complète la LIFD et porte sur cette fameuse harmonisation, il s'agit de la LIHD. La LIHD, dans son article 1 d) indiquent que les cantons et les communes ont obligations de prélever un impôt sur les gains immobiliers. Par conséquent, le gain immobilier est le seul qui soit prélevé de manière univoque, quelle que soit son origine privée ou commerciale. Pour l'application de cette règle et sa transposition dans les réglementations cantonales, l'identification des biens immobiliers concernés sont ceux prévus[181] à l'article 655 a.2 du code civil. Encore une fois, le recours à cet article semble fonder l'unité de vue sur ce qu'est un immeuble et par extension un bien immobilier.

En replaçant ces éléments dans le contexte qui est le nôtre, la cession d'immeuble détenu soit directement soit indirectement, il est aisément constatable que le mode de détention puisse jouer un rôle. Si la détention directe reste soumise dans tous les cas à une imposition soit cantonale (fortune privée), soit fédérale et cantonale (fortune commerciale), la question peut être posée lorsque la cession ne porte pas sur l'immeuble lui-même mais sur les titres de la

[180] Article 16 al.3 de la LIFD

[181] Administration Fiscale des Contributions, « L'impôt sur les gains immobiliers », Informations Fiscales, Berne , Juillet 2015.

personne morale la détenant. A ce stade, il apparait que la cession des titres appartenant à la fortune privée serait exonérée de taxation, et celle relative à des titres part de la fortune commerciale y serait soumise.

ii. Les conceptions de l'imposition du gain immobilier

Avant d'aborder cette question centrale, la complexité de la fiscalité du gain immobilier doit encore être approfondie pour saisir la portée du choix d'affectation précédemment envisagé. Du fait de cette structure fédéraliste et comme nous l'avons signalé, la LIHD a institué un impôt sur le gain immobilier et en a précisé les règles de taxation. A ce propos, la LIHD autorise la structure moniste de l'imposition du gain comme celle de la structure dualiste.

D'après la structure moniste[182], il s'agit de soumettre tous les gains immobiliers, réalisés par des personnes physiques ou morales, et concernant les personnes physiques indifférente de l'origine de la fortune privée ou commerciale de ce gain, à un impôt spécial distinct qui est dit exclusif puisqu'il libère de toute autre taxation ces gains immobiliers. L'autre système dit dualiste[183] indique que seuls les gains réalisés par les personnes physiques dans le cadre de leur fortune privée sont soumis à un impôt spécial distinct. Les gains réalisés sur des éléments de fortune commerciale ou par une personne morale sont eux simplement ajoutés aux autres éléments de revenus, respectivement de bénéfices, et sont donc taxés selon le mode ordinaire. Il est assez claire que ces deux conceptions permettent d'appréhender cette imposition soit comme, un impôt personnel (capacité contributive), un impôt réel et donc indépendant des conditions subjectives liées au contribuable (revenu ou bénéfice)[184]. Cette complexité précisée, comment sera traitée la cession des titres par rapport à celle, que nous venons de voir, de l'immeuble détenu directement.

---

[182] Les cantons de ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI et JU connaissent ce système dit moniste.

[183] Tous les cantons de Suisse ont adopté le système dualiste à l'exception des cantons de ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI et JU.

[184] Le cas du canton de Genève étant un cas un part qui s'appuie à la fois sur le système moniste pour imposer uniformément tous les gains, mais encore sur le système dualiste pour les gains issus de la fortune commerciale ou réalisés par une personne morale. Dans ce cas, la double imposition est éliminée par une compensation de l'impôt ordinaire avec l'impôt spécial déjà payé.

iii. Les différents cas de figure

En procédant de manière séquentielle nous aborderont chacun des cas de figure envisageables relatifs à ces cessions de titres. Premier cas, la cession de parts de société, dont l'immobilier n'est qu'une partie de l'activité détenues dans le cadre de la fortune commerciale d'une personne physique, sera donc imposée de manière ordinaire puisque ces plus-values se cumuleront aux autres revenus et seront soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu (fédéral et cantonal). Le même type de cession, mais dont les titres sont détenus dans le cadre de la fortune privée d'une personne physique, verront les gains générés exonérés d'imposition sur le revenu (fédéral et cantonal).

Dans ces deux cas de figure, la nature commerciale de la société détenue prime, l'immobilier n'est qu'accessoire dans son portefeuille d'activités. Par conséquent, l'objet de la détention est une société de nature commerciale (et non immobilière). C'est donc son affectation originelle au sein de la fortune qui conduit à la manière dont cette cession sera taxée (respectivement exemptée).

Second cas de figure, la cession de parts de société immobilière détenue d'abord dans le cadre de la fortune commerciale. L'affectation originelle emporte le mode d'imposition et le fait que la société immobilière ait été sujette à l'impôt sur le bénéfice ne peut que renforcer cette solution qui est celle de l'imposition ordinaire (fédérale et cantonale). La même hypothèse mais dont les titres seraient détenus dans le cadre de la fortune privée conduit à une solution différente du cas précédent, à savoir à une imposition sur le gain immobilier. La notion de « transparence » est issue retenue pour faire porter à cette opération le même traitement que celui alloué en cas de cession d'un immeuble détenu en direct et quelque part respecter le principe d'égalité de traitement[185] [186].

[185] Un exemple de législation cantonale prévoyant ce cas avec l'article 61 al.2 de la loi sur les impôts cantonaux du canton de Vaud du 4 juillet 2000 (LI).

[186] Administration Fiscale des Contributions, « L'impôt sur les gains immobiliers », Informations Fiscales, Berne , Juillet 2015.

En procédant de la sorte, le législateur n'a pas reconnu le caractère commercial d'une société visant à gérer uniquement les biens immobiliers d'une personne et partant de là, lui a attribué la nature d'immeuble et en conséquent de quoi, ne lui a pas permis d'être exonéré de l'imposition sur les gains en capital découlant de la cession dans le cadre de la fortune privée. Cette situation est donc très proche de celle retenue par la cession de parts de SPI dans le cas de sociétés transparentes françaises mais s'en écarte pour les sociétés non transparentes.

iv. L'aliénation : dernier critère de complexité

Une dernière complexité doit être répertoriée concernant cette cession de parts de société immobilière et imposition. Le problème réside dans le fait que l'imposition est déclenchée lorsque trois éléments sont réunis à savoir, le gain immobilier (et la question de sa mesure), l'immeuble (et la question de son identification) et enfin l'aliénation ou transfert (et la question du changement dans le droit de propriété). Si un de ces trois éléments est manquant, l'imposition ne doit pas être opérée, du moins théoriquement. Si la question du gain est une hypothèse dans notre cas et l'immeuble l'objet de ce développement, quand n'est-il de l'aliénation. La cession de part constitue-t-elle une aliénation ?

L'aliénation doit donc être définie par la loi ce que propose l'article 64 de la LI[187] et qui précise dans son al.1 « Constitue une aliénation imposable tout acte qui transfère la propriété d'un immeuble, telle que la vente, l'expropriation ou la cession d'une part de propriété commune. » L'art 64 al.2 lui ajoute encore un certain nombre de situations qui seront assimilées à une aliénation au sens de l'al.1 concernant la totalité ou une partie de l'immeuble. Il est possible de retenir à dessein que tel sera le cas lors de transfert de parts ou d'actions de sociétés immobilières, le fait de transférer de la fortune privée vers la fortune commerciale un immeuble, ou d'en faire apport à une société de personnes ou bien encore tout acte qui a pour effet de transférer à un tiers le pouvoir de disposition réel et économique de l'immeuble. A son al.3, cet article définit finalement ce qu'est une société immobilière comme étant « les personnes

[187] Loi sur les impôts cantonaux du 4 juillet 2000, Canton de Vaud (LI)

morales qui ont pour activité principale la construction, l'exploitation, l'achat ou la vente d'immeubles ».

Premier constat, la loi reconnait deux types de transfert pouvant déclencher imposition, en substance le transfert de droit de propriété, vision juridique et le transfert économique basé sur le pouvoir de disposition, sans droit de propriété modifié. Cette double conception a le mérite d'élargir le spectre des opérations concernées.

Second constat, Le transfert de parts ou d'action de société immobilière (maintenant définie) laisse basculer ces opérations dans le panier des aliénations. Le sort semble en être jeté. Pourtant, de nombreux cantons se sont posés la question de savoir si l'aliénation en question des parts devait être totale ou simplement partielle. Logiquement, le transfert de ces titres ne nécessitera pas d'enregistrement de publicité foncière puisqu'il s'agit de titres mobiliers. Ce n'est clairement pas un transfert de propriété de nature juridique de cet immeuble. Par contre, la cession des titres, dans leur totalité, confère bien un droit à disposer totalement de cet immeuble et donc constituerait un transfert économique, d'où un déclenchement de l'imposition.

Si la question semble trancher en cas de cession totale des titres, il en va peut-être différemment dans le cas d'une cession partielle. En effet, est-ce la nature de l'opération, quel qu'en soit l'importance, ou bien le pourcentage de cession qui doit être assimilé à un transfert économique au même titre que la cession totale. Les différents détenteurs des titres utilisent ensembles leur capacité à disposer de cet immeuble. Transférer une partie de ces titres ne permet donc pas de pouvoir disposer pleinement de l'immeuble. Un pas supplémentaire dans cette analyse vise à déterminer le seuil à partir duquel la disposition totale serait acquise et donc équivalent à celui de l'aliénation. De ce point de vue, les cessions majoritaires (voire déterminantes) défèrent à leur nouveau propriétaire cette capacité à disposer économiquement du l'immeuble. Partant de là, ces cessions sont assimilables aux aliénations de l'article 64 al.1. Par opposition, les cessions minoritaires n'octroyant pas le même droit et donc ne seront pas considérées comme une aliénation. Ainsi analysé, le transfert partiel ne doit pas pouvoir être assimilé une aliénation de l'immeuble. Les conséquences sont évidentes puisque dans le cas de

la cession totale ou majoritaire, le gain immobilier est taxé, dans le cas de la cession minoritaire le gain immobilier n'est pas prélevé par un grand nombre de cantons[188] .

Comme nous avons pu l'écrire l'affectation à la fortune privée ou commerciale est critique du point de vue de l'imposition du gain immobilier. Le fait de transférer de la fortune privé à la fortune commerciale est assimilable à une aliénation déclenchant l'impôt, ici spécial. De la même manière que précédemment, aucun changement de propriétaire ne vient appuyer cette taxation. D'ailleurs, l'inverse est aussi vrai, le transfert de la fortune commerciale vers la fortune privée justifie l'imposition cette fois au rôle ordinaire. Dans les deux cas, l'aliénation n'est pas juridique, elle n'est pas vraiment économique puisque si pouvoir de disposition il y a, il n'a en aucune façon été transférée à une autre personne. Il est possible de voir en cette taxation les conséquences du passage d'un patrimoine vers un autre et donc d'un régime juridique et fiscal vers un autre régime juridique et fiscal. Cette conception du patrimoine spécifique et donc de la possibilité de la multiplicité du patrimoine semble bien avoir trouvé une concrétisation dans le cadre fiscal.

Au terme de cette partie consacrée à l'immeuble du point de vue du droit fiscal suisse, il émerge de ce qui précède que la définition de l'immeuble issue du droit civil a permis de servir de base au droit fiscal et d'unifier sa perception quelques soit les impôts envisagés. Le contraste avec la France est flagrant. La question de la SPI n'est pas vraiment significative en droit fiscal suisse, car la dématérialisation de l'immeuble avait déjà été anticipée dans la définition de l'article 652 du code civil suisse. Enfin, une des divergences importantes entre les deux pays portent non pas spécifiquement sur la fiscalité à appliquer mais plutôt sur le fait que l'utilisation de véhicules juridiques intermédiaires se traduit soit par une double imposition, soit par un assujettissement aux prélèvements sociaux.

C - Conclusion sur la définition du bien immobilier

Cette étude de la notion de « biens immobiliers » était nécessaire en terme méthodologique puisqu' elle constitue une étape nécessaire de tout travail d'analyse, c'est-à-

[188] Les cantons prélevant l'impôt sur le gain immobilier en présence de cession minoritaire des parts sont : LU, VD, VS, NE et GE

dire celui de la définition des termes. L'attention portée à cette expression a trouvé son origine au cours de l'analyse de la CDI qui précise comment ces biens et leurs revenus seront traités par les deux pays. La CDI ne dit «rien»[189] de ce que sont les biens immobiliers, elle retiendra en tant que bien immobilier uniquement ce que les droits internes de chaque pays définissent comme tel. Devant le manque de définition du droit fiscal en la matière, le recours au droit civil a été manifestement opportun puisqu'il a permis de donner une plus grande compréhension de cette expression sachant que de chaque côté de la frontière, aucune définition finie n'en était donnée soit en droit civil, soit en droit fiscal.

La principale intuition qui nous guidait était de préciser que le bien immobilier recouvrait une réalité plus large que l'immeuble défini par le code civil français. Depuis de nombreuses années, la dématérialisation des immeubles au travers d'une entité juridique avait été rendu possible. En ce sens, le bien immobilier devait être appréhendé comme étant un immeuble, soit réel, soit dématérialisé. Dès lors, comprendre comment cette dématérialisation de l'immeuble pouvait être traitée fiscalement pas chaque pays nécessitait soit que cette dématérialisation soit reconnue par le droit civil, soit par le droit fiscal et éventuellement par les deux concomitamment.

Concernant l'analyse du droit français, il a été mis en exergue que l'influence de la tradition romaine de ce droit a forgé la distinction entre meuble et immeubles sur un critère de mobilité et d'occupation de l'espace. Cette conception écarte de fait toute autre approche de l'immeuble basée sur les titres qui représenteraient cet immeuble. En conséquence de quoi, les titres de sociétés détenant exclusivement des immeubles ne seront pas assimilés à des immeubles et resteraient des valeurs mobilières.

C'est donc le droit fiscal français qui a permis d'assurer que cette dématérialisation puisse bénéficier d'un traitement fiscal équivalent avec celui alloué à une détention directe. Le droit

[189] Article 6 al.2 : « L'expression «biens immobiliers» est définie conformément au droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés »

fiscal prévoit cette égalité pour les dématérialisations basées sur des formes juridiques françaises mais encore pour les autres formes de société étrangères reconnues.

Une analyse similaire du droit suisse a apporté des éléments de réponse différents qui s'expliquent principalement par la tradition germanique qui l'a marquée. En effet, le droit civil donne une définition plus large des immeubles que le droit français qui porte en son sein les germes de la dématérialisation. Cette définition est largement reprise dans les textes de lois civils et fiscaux. Découlant de cette uniformité de la définition de l'immeuble et de son acceptation, le droit fiscal se retrouve conforté dans une position de repreneur et peut partant de là traiter fiscalement les immeubles dématérialisés comme un immeuble détenu en direct.

Deux observations doivent être relevées. D'abord, les solutions fiscales illustrées pour la France et pour la Suisse ont montré que la France s'appuie sur une législation pléthorique qui permet de couvrir d'une part les résidents et d'autre part les non-résidents laissant supposer que l'appréhension d'une même situation mais dont le détenteur final se trouve à l'étranger crée une difficulté supplémentaire.

Par ailleurs, la dématérialisation peut de chaque côté de la frontière générer des règles d'imposition différentes. Si en France, la dématérialisation et la transparence fiscale permet de traiter l'immeuble sur un pied d'égalité avec la détention directe, ce n'est pas le cas en Suisse du moins pour les revenus. Cette divergence s'explique clairement car le fait que la transparence fiscale n'est pas reconnue avec la même étendue en Suisse : un outil comme la SCI n'existe pas. Par ailleurs les sociétés de personnes pourraient remplir la même fonction mais leur qualité ne serait pas civile ce qui modifierait sa compréhension. Ce choix aurait sans doute comme conséquence de soumettre les résultats obtenus aux prélèvements sociaux. Comme nous l'avons indiqué, la transparence fiscale se retrouve principalement dans le cas de cession de titres de SI détenues dans la fortune privée.

Ensuite, l'analyse des droits respectifs a bien montré la divergence de conception quant aux patrimoines et à leur unicité. Les traditions originelles des deux pays ont vu leur expression

ici s’affirmer. L’idée de multiples patrimoines pour une personne étant clairement admise dans le cas suisse. C’est la question des droits, des biens et des dettes qui est sous-jacente. Or, la propriété immobilière est régie par de nombreux textes qui précisent la liberté d’acquisition des biens immobiliers en particulier des non-résidents. C’est donc la liberté d’une part et les limitations d’autre part à l’acquisition immobilière des non-résidents à laquelle il nous faut nous atteler.

II - Droits, liberté et limitations à la détention pour les non-résidents

La question de l'accès à la propriété pour les non-résidents est de première importance puisqu'elle participe à la justification de notre sujet. Sous cet angle, le droit international et les principes qui le sous-tendent permettent de jeter les ponts de ce qu'il est attendu de reconnaitre entre deux pays, d'abord dans l'étendue de ce droit et dans son contenu. Les règles internationales en générale, le droit européen et les accords bilatéraux en particulier nous aideront avantageusement dans cette tâche. Ce sera au tour des situations nationales d'être alors parcourues afin de vérifier comment elles s'acclimatent aux règles précédemment décrites.

A - Règles internationales et principe de réciprocité

Ce paragraphe vis à établir les règles issues du droit international, ce qui soulève la question de quel droit international il s'agit de fixer les conditions d'accès à la propriété « immobilière » pour les non-résidents mais encore d'analyser comment cette propriété est reconnue par l'Etat étranger. C'est donc une analyse du faire et du faire valoir à laquelle nous allons procéder.

1) Droit international et communautaire :

Bien que basique, rappelons que notre problématique se retrouve à la croisée des chemins de plusieurs sources légales, internationales et nationales. La France est un des fondateurs historiques de l'Union Européenne et signataire du traité de Rome[190]. Elle se voit donc partie prenante du processus législatif européen et bien sûr soumis à l'acquis communautaire. Par ailleurs, la France a signé de nombreux traités et conventions internationales (comme celle de

[190] Traité instituant la Communauté économique européenne, Rome, 25 mars 1957.

Vienne par exemple) ce qui lui permet de pouvoir enregistrer des rapports standardisés avec les signataires des mêmes traités ou convention. De plus, des accords bilatéraux entre la France et des Etats étrangers peuvent encore préciser certaines pratiques. Dès lors, trois sources différentes internationales peuvent se chevaucher, ou plutôt s'articuler avec le droit national pour résoudre les conflits entre deux pays.

La Suisse, elle, n'est pas membre de l'Union Européenne mais d'une part elle entretient avec cette dernière des relations intenses du fait des bilatérales, et d'autre part. à l'instar de la France, est signataire de nombreux traités et conventions internationales. Il est encore possible de rajouter l'existence de traités bilatéraux qui fournissent un cadre juridique permettant de résoudre les potentiels conflits. Ce sont donc, dans le cas de la Suisse, trois sources de droit internationales, très similaires à la situation française à l'exception du droit communautaire dont il faut en préciser la portée, qui de concert avec le droit suisse permet de dessiner une solution.

Dans le reste de ce paragraphe, nous écarterons l'impact du réseau de traités bilatéraux car leurs impacts ne semblent pas devoir modifier fondamentalement les apports des autres sources de droit international concernant les questions relatives à la propriété immobilière, ces sources étant le plus souvent d'un ordre hiérarchiques supérieur.

En matière immobilière, il nous faut donc analyser l'accès à la propriété relative à des non-résidents. Nombreux sont les pays qui restreignent cet accès à leurs résidents, voire à leurs nationaux dans le but de ne pas laisser le patrimoine national partir en main étrangère. Parmi ces pays, il est possible de citer la Russie, l'Albanie ou encore la Turquie (qui a modifié sa législation il y a un peu plus de 10 ans maintenant). La Suisse, clairement, fait partie de ces pays ayant institué une restriction à la propriété pour les étrangers[191]. Ce texte qui reste toujours d'actualité a cependant connu de nombreuses modifications cers dernières années dont la plus importante, probablement est une des conséquences des accords bilatéraux de 2004. Ces

[191] Loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (LFAIE) du 16 décembre 1983 (Etat le 1er mars 2013)

accords devant assurer une compatibilité entre les règles européennes et le droit suisse, il a fallu donc conjuguer avec certains principes et libertés européennes telle que la liberté de circulation des personnes ou des capitaux et ces restrictions à la propriété. Il apparait logique de devoir analyser comment ces textes internationaux se coordonnent pour régir la situation que nous venons de décrire.

a) **Le droit international : le rôle fondamental du droit communautaire**

Le droit international et spécifiquement le droit communautaire nous indique qu'un certains nombres de principes sont reconnus assurant le fonctionnement de l'Union et que les résidents de l'Union Européenne se voient reconnus un certain nombre de droits (et de devoirs) découlant de ces principes. Les principes fondamentaux auxquels il est fait référence ici sont les principes de liberté de circulation, d'égalité et de non-discrimination qui, somme toute doivent être respectés pour les personnes (physiques ou morales) comme pour les marchandises ou capitaux. Ils fondent encore les grands principes de taxation au sein de l'Union Européenne et s'appliquent aussi aux pays qui ont signé des accords d'échange économique avec elle. Cela pose alors la question essentielle à notre dessein, la propriété, la propriété immobilière en particulier est-elle un principe fondamental européen ?

b) **Principe de libre circulation**

Le principe de libre circulation s'est développé dans le cadre du marché intérieur et ce dès l'avènement de ce marché et de la signature du traité de Rome. Le Traité de Rome avait ainsi fixé l'objectif d'établir un Marché commun de libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux destiné à « promouvoir un développement harmonieux des activités économiques dans l'ensemble de la Communauté, une expansion continue et équilibrée, une stabilité accrue, un relèvement accéléré du niveau de vie et des relations plus étroites entre les Etats. »

La libre circulation est définie comme le droit d'entrer et de circuler sur le territoire d'un autre Etat membre ainsi que le droit d'y séjourner afin d'y exercer un emploi et d'y demeurer, sous certaines conditions, après y avoir occupé un emploi. Consacrée par le traité sur l'Union européenne (art. 3), la liberté de circulation est également garantie par la Charte des droits fondamentaux (art. 45) et par la jurisprudence de la Cour de justice. Les dispositions applicables ont été regroupées dans la directive (2004/38) du 29 avril 2004.

Selon cette directive, chaque citoyen de l'Union a le droit de se rendre librement dans un autre Etat membre et d'y rester pour un court séjour de moins de 3 mois sans autre document à présenter que sa carte d'identité ou un passeport en cours de validité. Aucun visa d'entrée ne peut être exigé ; le citoyen européen n'est pas tenu de travailler ou de disposer de ressources suffisantes.

Pour les séjours de plus de 3 mois, la directive définit les catégories de personnes bénéficiant du droit à la libre installation, en particulier les travailleurs salariés ou non-salariés et les membres de leur famille, sous réserve que certaines conditions soient réunies. Les citoyens de l'Union ayant séjourné légalement pendant une période ininterrompue de 5 ans sur le territoire d'un Etat membre d'accueil acquièrent le droit de séjour permanent. Bien que ce critère ne soit pas le plus pertinent dans le cadre de notre travail puisque nous traitons des non-résidents, il participe toutefois à la compréhension de la présence de ces non-résidents au travers de leurs actifs sur le territoire. En effet, comment pouvoir devenir propriétaire s'il n'est pas possible de circuler sur le territoire de l'Etat concerné.

Les accords de Schengen ont permis d'effacer les frontières internes entre les Etats signataires[192] et de reconnaitre des frontières communes aux limites du territoire de l'Union Européenne partagée par ces Etats. Cet espace s'est considérablement élargi depuis sa création et nécessite une plus grande coordination entre les pays concernés.

[192] France. Allemagne, Luxembourg, Belgique et pays-Bas.

Sans aucun doute, cette directive et ce qu'elles accordent à ses bénéficiaires contribuent fortement à la reconnaissance d'une citoyenneté européenne qui reste un pendant à la création de l'Union européenne.

Il nous faut encore noter que cette liberté de circulation a été consacrée par le droit à la libre circulation reconnue aux citoyens européens, résulte aussi de la Charte des droits fondamentaux, désormais juridiquement contraignante. De plus la CJCE n'a eu de cesse de répéter le rôle joué par cette liberté de circulation lors de la délivrance de ces décisions successives[193].

Cette liberté de circulation s'étend aussi à celle des capitaux et des paiements, condition sine qua non de l'obtention d'un marché efficient au sens de Mundell[194] ou encore de Padoa-Schioppa[195]. Cette dimension bien que très importante a été l'objet de nombreux développements juridiques[196], de nombreuses jurisprudences européennes (quant à la liberté de paiement[197], quant à la liberté des capitaux et les capitaux concernés[198]) mais aussi économiques. Elle participe au traitement du sujet qui nous intéresse puisque cette liberté est une nécessité car afin de pouvoir acquérir un bien, lorsque le non résident souhaite utiliser des fonds qui se situeraient dans un autre pays que celui d'établissement du bien immobilier considéré, il faille pouvoir les affecter sans restriction.

---

[193] Un exemple avec l'Arrêt de la Cour de justice des communautés européennes, Bosman, affaire C-415/93 (15 décembre 1995).

[194] Robert Mundell, « The Monetary Dynamics of International Adjustement under Fixed and Flexible Exchange Rates », Quarterly Journal of Economics, vol 74, 1960.

[195] Padoa-Schioppa, T. (1982), Capital Mobility: Why is the Treaty Not Implemented?, in Padoa-Schioppa, T. (1994), The Road to Monetary Union in Europe, Oxford: Clarendon Press.

[196] Art. 63 TFUE

[197] CJUE, aff. C-412/97, ED,ECLI:EU:C:1999:324

[198] CJUE, aff.C-222/97, Trummer et Mayer, ECLI :EU :C :1999 :143, point 20 s.

Une différence notable caractérise la portée de l'article 63 du TFUE[199] par rapport à celles des autres libertés fondamentales de l'UE. Cette liberté de circulation des capitaux et des paiements ne produit pas uniquement ses effets entre les pays membres, mais aussi entre ceux-ci et les Etats tiers. Les frontières de l'Union européenne représentent une limite quant au lieu où ce principe peut être appliqué (et éventuellement invoqué) mais elles n'en constituent pas une quant aux personnes ou aux capitaux qui pourraient en bénéficier. Formuler autrement, la limite territoriale n'en est pas une. Ainsi, cet article 63 du TFUE est applicable indépendamment de la personne et il n'impose aucune condition de nationalité, son champ d'application personnel englobe ainsi toutes les personnes qui réalisent des transferts de capitaux ou des paiements. Dans le cadre de notre étude, cela signifierait qu'un résident suisse, même en absence d'accords bilatéraux avec l'Union européenne ou encore sans devoir invoquer le bénéfice d'une convention de double imposition serait en droit de se référer à ce principe pour ces opérations en « Europe » de manière générale, en France en particulier.

La puissance de cet article est incommensurable puisqu'elle va au-delà de l'interdiction de la simple non-discrimination basée sur la nationalité, l'article 63 prohibe de manière indifférente toutes les mesures pouvant restreindre cette liberté qu'elles aient trait à l'importation, l'exportation au transfert de paiement ou bien encore qu'elles se reposent sur des critères quantitatifs ou qualitatifs[200].

Il ressort de l'interprétation faite par la CJUE que l'étendue de la protection de cette liberté doit être appréhendée de manière large à l'instar de celles résultant de la jurisprudence « Dassonville[201] » relative aux entraves de libertés de circulation des marchandises. Il en résulte que toute réglementation nationale susceptible d'entraver directement ou indirectement, actuellement ou potentiellement la libre circulation des capitaux et des paiements est interdite.

---

[199] Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

[200] CJUE, aff.C-483/99, Commission/France, ECLI :EU :C :2002 :327 (Golden shares II)

[201] l'arrêt "Dassonville du 11 juillet 1974 » (CJCE, II juill. 1974, aff 8/74, Dassonville : Rec. CJCE, p. 837) qui définit comme des mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives "Toute réglementation commerciale des Etats membres susceptible d'entraver directement ou indirectement, actuellement ou potentiellement le commerce intracommunautaire".

Nul n'est besoin de préciser que ces entraves s'appuient le plus souvent sur des règles fiscales ou bien encore sur des limitations portant sur le droit d'investir[202].

A cette liberté quasi absolue, il est nécessaire d'opposer la possibilité malgré tout pour un Etat membre d'établir des restrictions à ce principe. C'est l'article 64 du TFUE qui fonde ce droit et précise que des mesures impliquant des investissements directs à destination ou en provenance de pays tiers sont autorisées. Parmi ces investissements directs, dont la liste est exhaustive et donc restrictive, sont cités entre autres les investissements immobiliers. Par conséquent, il est possible, si la Suisse est considérée comme un pays tiers d'appliquer des mesures restrictives[203] [204]quant au principe établi par l'article 63 TFUE.

Aux mesures prises pour contrer des situations jugées en inadéquation avec les objectifs de l'Union européenne envers les Etats tiers, l'article 65 TFUE ajoutent la possibilité de recourir à des restrictions nationales dont la portée s'étend aussi aux Etats tiers mais englobe également les pays membres de l'union. Ainsi si l'intérêt général[205] constitue de fait une raison de mettre en place des mesures restrictives, les raisons invoquées par l'article 65 telles que « d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis (art 65. Al.1 TFUE)». C'est ici le fait que la situation ne soit pas comparable qui autorise ces mesures restrictives. Elles viennent en accord au principe d'égalité.

[202] CJUE, Aff. 157/85, Brugnoni et Ruffinengo, ECLI :EU :C :1986 :258.

[203] Les mesures nationales ou de l'Union européenne existantes au 31 décembre 1993 restent applicables, les nouvelles mesures sont de la compétence exclusive et unique de l'Union européenne.

[204] L'article 66 TFUE permet lui de mettre en place des mesures de sauvegarde temporaires dans le cas où les mouvements de capitaux en provenance ou à destination de pays tiers causent ou menacent de causer des difficultés graves pour le fonctionnement de l'Union économique et monétaire..

[205] CJUE, aff. C-503/99, Commission/Belqique, ECLI:UE :C :2002 :328 (Golden Shares II)

c) **Principe d'égalité**

Le principe d'égalité est assurément un autre principe fondateur de la citoyenneté européenne. L'égalité de traitement entre nationaux et ressortissants communautaires, manifestation de la prohibition générale des discriminations, énoncée au premier titre à l'article 45 du TFUE[206] sur la libre circulation des travailleurs et aux articles 43, paragraphe 1, 49, paragraphe 1, et 50, paragraphe 3, sur la liberté d'établissement et de prestations de services, se trouve consacrée et précisée par le règlement (CE) no 883/2004. Il est, en effet, désormais indiqué, à l'article 4 du règlement (CE) no 883/2004, que les personnes qui résident sur le territoire d'un État membre et auxquelles le règlement s'applique « bénéficient des mêmes prestations et sont soumises aux mêmes obligations, en vertu de la législation de tout État membre, que les ressortissants de celui-ci ».

C'est donc une égalité de principe qui est établie entre les nationaux et les résidents des Etats européens membres. Ce principe comme nous l'avons déjà survolé est fondamental en droit fiscal. Il doit permettre aux non-résidents de bénéficier des mêmes droits et obligations que les résidents soit un accès à la justice, à la propriété….

De fait le principe d'égalité prohibe toutes les formes d'inégalités que l'on peut qualifier comme directe ou ostensible par rapport aux inégalités indirectes. Ainsi, les inégalités directes permettent de désavantager une catégorie de personnes uniquement basé sur un critère de nationalité. Est considérée comme discriminatoire la disposition exigeant une durée de résidence pour les ressortissants étrangers là où il n'y en a pas pour les nationaux (CJCE, 10 mars 1993, Commission c/ Luxembourg, aff. C -111/91). Pour mémoire, Il a été vu dans le chapitre précédent que concernant l'obtention d'un minimum vieillesse en France, la condition de résidence de deux ans était universelle, le problème venant de l'impossibilité de résidence pour les non résident.

[206] Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne

L'inégalité de traitement basée sur des critères indirectes est elle aussi prohibée. Il existe de nombreux cas d'utilisations de critères indirectes, comme la durée de présence sur le territoire,…. Nous n'en citerons qu'une, celle qui consiste à l'exigence d'une condition de signature d'une convention de réciprocité de la part de l'État dont le bénéficiaire est ressortissant et de celui de la résidence préalable en France (CJCE, 11 juin 1991, Commission c/ France, aff. C-307/89 , Rec. I. 2903, pt 14) afin de lui faire bénéficier d'une prestation.

Pour conclure, signalons toutefois que ce principe d'égalité souffre quelques exceptions lorsque par exemple le traitement inégalitaire est justifié par le but d'intérêt général qu'il permet de poursuivre.

d) **Principe de non-discrimination**

Le principe de non-discrimination bien que très proche par essence du principe d'égalité s'en différencie dans son orientation. Il est possible de retenir la définition suivante de ce principe : Le principe de non-discrimination désigne l'interdiction de traiter moins favorablement une personne en raison de critères, réels ou supposés, tels que l'apparence, la croyance, l'âge ou le sexe[207]. A la différence du principe d'égalité qui vise à assurer un traitement unique à une situation comparable et donc à corriger des potentielles divergences dans les solutions retenues à une situation présentée, le principe de non-discrimination cherche lui à éviter qu'une catégorie de personne soit traiter de manière systématiquement plus défavorablement sur la base de critères de distinction qui relèveraient de la nationalité, du sexe ou bien encore de la résidence[208].

Il est aisé de constater que cette formulation n'interdit pas en soit le fait de traiter plus favorablement un groupe de personne sur la base d'un des critères que nous avons suggérés à propos. C'est dans cette double interprétation que l'on trouve l'origine de ce principe qui repose nécessairement sur le principe d'égalité, et sa limite puisque la discrimination positive serait

[207] Fiche d'orientation Dalloz 2017

[208] CE 10 mai 1974, nos 88032, 88148, Denoyez et Chorques

autorisée. Ceci pose alors la question de savoir qui peut se targuer de souffrir de discrimination ?

Au niveau européen, c'est l'article 18 al.1 du TFUE qui énonce ce principe comme élémentaire du droit de l'Union et institue une interdiction générale de discrimination fondée sur la nationalité[209]. Cette interdiction se concrétise elle-même au travers de différentes autres dispositions du TFUE. Les conditions d'application de cet article dont les effets sont directs en droit national, peuvent être précisées par les éléments suivants prenant en compte notamment la non applicabilité de dispositions particulières[210], les discriminations basées sur le critère de nationalité[211], la vérification liée au domaine d'application des traités[212] et enfin l'absence de justification[213].

e) L'accès à la propriété immobilière en Europe

Si les éléments précédents jettent les bases des principes européens et des libertés fondamentales, ils trouvent leur prolongement dans la liberté faite aux non-résidents d'accéder à la propriété dans un pays européen. En ce sens, c'est l'expression même du principe de libertés de circulation des personnes, des capitaux et des paiements qui s'en trouve concrétisée.

Bien que pour de nombreux pays (Belgique, Allemagne), le droit de propriété soit reconnu constitutionnellement et depuis longtemps, au niveau européen la situation diffère tant du point de vue du processus de reconnaissance de ce droit que de son tardif avènement. De fait, le droit de propriété a été reconnu de manière progressive sur la base de l'influx donné par deux institutions européennes dans le cadre de la défense des droits fondamentaux.

---

[209] Progin-Theuerkauf. S., Epiney. A., Mosters.R., Droit Européen II Les libertés fondamentales dans l'Union Européenne, 2. Ed., Stämpli Editions, 2016, 190p.

[210] CJUE, aff.59/85,Reed, ECLI:EU:C:1986:157, point 29.

[211] CJUE,aff.C-411/98,Ferlini,ECLI :EU :C:2000:530

[212] CJUE,aff. C-293/83, Gravier, ECLI :EU:C:1985 :69

[213] CJUE, aff.C-29/95, Pastoors, ECLI:EU:C:1997:28.

En premier lieu le Conseil de l'Europe qui élabora la Convention Européenne des Droits de l'Homme (CEDH)[214], largement inspirée de « la Déclaration universelle des droits de l'Homme » de 1948, les auteurs de la Convention entendaient poursuivre les objectifs du Conseil de l'Europe en garantissant collectivement certains des droits énoncés dans la Déclaration. Dès 1950, la question ardue fut posée d'intégrer à la liste des droits fondamentaux protégés, celui du droit de propriété. Devant les différentes conceptions du droit de propriété partagées au sein des pays membres, il a été choisi d'opter pour une solution pragmatique permettant la reconnaissance de la convention mais pas directement celle du droit de propriété. Pour ce faire, un protocole additionnel fut signé le 20 mars 1952. Procédant ainsi, les pays étaient libres de signer la convention uniquement ou bien encore d'y ajouter le protocole additionnel numéro 1 et donc de reconnaitre le droit de propriété comme droit fondamental. Progressivement, les pays membres sont arrivés à la conclusion qu'une signature de ce protocole additionnel était nécessaire et aujourd'hui l'immense majorité des pays se sont prêtés à l'exercice (la Suisse l'ayant signé mais pas ratifié).

Pour les pays membres de l'UE, l'adoption du premier protocole (et de son article 1[215]) est unanime, elle est toutefois soumise à quelques réserves relatives à certaines restrictions au principe du droit de propriété ce qui s'explique par l'existence de lois nationales antérieures[216] qui souhaitent être maintenues par les Etats signataires. Il faut donc en retenir que le droit de propriété pouvait souffrir de quelques restrictions basées sur des textes antérieurs à sa

[214] Nom exact : « La Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales », 4 novembre 1950, Rome, entrée en vigueur en septembre 1953.

[215] Article 1er du premier protocole additionnel à la CEDH est la disposition principale du droit européen visant le droit de propriété. « Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

[216] Exemple de l'Estonie et de la Lituanie qui souhaitent conserver des lois de réforme foncière relatives aux restitutions des biens nationalisés pendant la période communiste ou bien encore la Bulgarie conservant des lois restreignant l'accès à la propriété par des ressortissants étrangers.

reconnaissance. C'est fondamentalement sur la base de cet article que la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme s'est basée pour étayer ses positions[217].

Tardivement, c'est le droit communautaire qui a consacré le droit de propriété comme étant un droit fondamental. Cet éveil tardif à la reconnaissance du droit de propriété s'explique principalement par le fait que le projet européen s'est structuré en priorité sur un objectif économique se traduisant dans l'établissement d'une union économique. Ce n'est qu'une succession d'évolutions législatives qui ont amené à la reconnaissance juridique de ce droit de propriété à commencer par l'acte unique de 1986 qui fit une première référence à la CEDH. Quelques années passèrent et c'est le Traite de l'Union européenne du 7 février 1992 qui imposa le respect des droits fondamentaux définis dans cette convention. Le Traite d'Amsterdam du 2 octobre 1997 consolide quant à lui le principe du respect des droits de l'homme et confère à la CJCE la compétence d'examen des requêtes visant des cas de violation des droits fondamentaux par un Etat membre. C'est ensuite lors du Conseil européen de Nice (7 décembre 2000) que la charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne a été signée. Toutefois son application n'est que toute théorique puisqu'elle nécessite d'être annexée à un traité pour que ce texte adopte une valeur contraignante. Le projet de constitution européenne devait permettre de remplir cette condition mais malheureusement son adoption n'a pas été possible puisque deux Etats s'y sont opposés. La volonté d'accorder une valeur juridique à cette charte a été reprise que bien plus tard avec le traité de Lisbonne (13 décembre 2007) dont l'entré en vigueur requiert une ratification des Etats membres ce qui fut fait progressivement et permis son application au 1 janvier 2009, et par la même la reconnaissance de la charte et donc du droit de propriété[218].

Il est ici pertinent de rappeler que le droit communautaire n'a que finalement que peu d'incidence directe sur le droit de propriété défini par chaque État, en effet l'article 295 du TFUE rappelle que « le présent traité ne préjuge en rien le régime de la propriété dans les Etats membres ».

---

[217] CEDH, 23 septembre 1982, Sporrong et Lönnroth c. Suède.

[218] Blay-Grabadarczyk K., « Le droit de propriété, un droit fondamental comme les autres ? », Europe n° 6, Juin 2014, étude 4.

Cependant le droit communautaire a une influence indirecte. Par le fait, si les règles qui régissent le droit de propriété relèvent de la compétence des Etats membres, ces derniers doivent néanmoins, dans l'exercice de cette compétence, respecter le droit communautaire. Le droit communautaire ne remet absolument pas en cause l'existence des restrictions à l'exercice du droit de propriété édictées par un Etat membre (« raisons impérieuses d'intérêt général »). En revanche, il examine attentivement les conditions de mise en œuvre de ces restrictions selon une triple proposition : aptitude, nécessité, proportionnalité. On parle alors, en droit communautaire, de test de proportionnalité.

En conclusion, il apparait que le droit de propriété en général, immobilière en particulier est garanti au niveau européen tel qu'il est défini dans son exercice par les Etats membres et tant qu'il est compatible avec le droit communautaire. Dès lors tout à chacun, en particulier résident dans un Etat membre est libre de devenir propriétaire d'un bien immobilier dans un autre Etat membre si aucune restriction ne peut lui être opposée de par l'existence de textes anciens ou pour une raison impérieuse. L'effet au niveau des pays membres semble assez évident à saisir, mais qu'en est-il pour la Suisse, qui ne faisant pas partie de l'Union Européenne a opté pour une relation bilatérale avec elle.

2) Accords Bilatéraux

Ces accords bilatéraux sont d'une importance primordiale pour la Suisse puisqu'elle a refusé d'engager un processus interne d'adhésion à l'Union Européenne, elle se voyait donc contrainte de trouver une solution pour pouvoir régler des relations intenses avec cette union de par la proximité politique, culturelle et géographique mais aussi de par le poids économique que ces relations représentent pour elle.

a) **Historique**

Comme nous l'avons vu, les relations de la Suisse avec les pays européens, limitrophes essentiellement sont nombreuses et même à l'origine de l'unité du pays (bataille de Marignan). Ces relations ont été le plus souvent bilatérales avec chacun des pays concernés (CDI par

exemple) et quelquefois plus globale du fait de l'instauration d'au droit international reconnu (convention de Vienne). Cependant, l'instauration progressive d'un « ensemble européen » partageant des règles communes et poursuivant des objectifs communs poussa la Suisse à s'interroger sur l'opportunité d'une adhésion à cet « ensemble ». La question de l'adhésion à l'Espace économique européen fut posée au peuple par voie de referendum le 6 décembre 1992 et la réponse donnée fut cinglante puisqu'elle consista en un rejet à la future potentielle adhésion. Dès lors, le Conseil fédéral suisse actant de la décision chercha un autre moyen permettant de régir les relations avec l'Europe et c'est dans ce contexte que la voie bilatérale fut retenue.

La voie bilatérale se justifie du côté suisse par deux caractéristiques qui permettent d'écarter les inconvénients identifiés d'une adhésion directe. D'abord, cette voie bilatérale peut être suivie en dehors du cadre de l'A.E.L.E[219] et donc permet d'éviter que tous les membres de cette association bénéficient automatiquement de l'accord avec la Suisse. Ensuite, il s'agit d'une voie qui privilégie les accords sectoriels, en ce sens elle se démarque de ce qui est proposée dans le cadre de l'E.E.E[220]qui est un accord de nature générale, qui dès lors engage la Suisse sur tous les compartiments régis dans le cadre de cet espace, désirés ou pas. Il serait toutefois erroné d'en conclure que les bilatérales ne représentent qu'un accord dessiné sur mesure pour la Suisse sans contrepartie lourdes et contraignantes.

Au-delà de la simple portée des bilatérales en termes sectoriels, ces dernières se caractérisent par une démarche volontaire de l'Union Européenne quant à la reconnaissance par la Suisse de divers éléments réglementaires. L'approche sectorielle présente pour la Suisse de nombreux avantages puisqu'elle lui permet de retenir d'abord et d'écarter ensuite (ou inversement) les thèmes qui lui conviennent, elle fut par conséquent l'instigatrice des dossiers devant être traités en priorité dans le cadre de ces négociations.

[219] Association Européenne de Libre Echange

[220] Espace Economique Européen

Toutefois, l'Union Européenne pris l'initiative et imposa à la Suisse sa vision dans le cadre du dossier concernant l'accès au marché des produits agricoles mais surtout en ce qui concerne la libre circulation des personnes[221]. La situation était jusqu'alors caractérisée par un contrôle strict des entrées sur le territoire suisse ainsi que par une politique de permis limitant et régulant la résidence des étrangers sur ce même territoire. Pour mémoire, l'obtention de ce permis était le plus souvent lié à l'obtention d'un emploi et donc octroyait à l'employeur suisse le pouvoir quasi automatique de pouvoir « inviter » un étranger sur le territoire suisse, plus précisément sur celui du canton où l'emploi se trouvait et interdisait à ce même étranger de pouvoir résider librement sur le territoire suisse ainsi que de pouvoir changer librement d'employeur. Il est assez aisé de comprendre à quel point cette pratique était inconciliable avec les principes fondateurs de l'Union.

Afin d'instaurer ses principes, l'Union a cherché à faire reconnaitre à la Suisse le principe de libre circulation des personnes. Pour ce faire, elle fit en sorte que la Suisse reprenne l'acquis communautaire en la matière. Cette technique est redondante dans le cadre de la négociation liée à des accords d'association avec l'Union, la reprise du droit européen (en totalité ou partielle) dans le domaine concerné est la solution retenue par l'Union pour que ses règles soient valables en Suisse rapidement et que l'évolution interne de ce droit ainsi que l'autonomie de l'ordre juridique européen ne soient pas menacées par des évolutions contraires au niveau domestique.

Les négociations s'étalèrent de fin juin 1994 jusqu'à décembre 1998 et débouchèrent sur la signature des accords entre la Suisse et l'Union Européenne le 21 juin 1999, accords appelés « Bilatérales I » et qui portaient sur sept secteurs identifiés. Parmi ces sept accords, l'accord sur la libre circulation des personnes (A.L.C.P[222]) permis la reconnaissance d'un des principes fondateurs de l'Union par la Suisse (voir encadré sur les motivations à l'adoption de l'ALCP).

[221] Infra Progin-Theuerkauf

[222] RS 0.142.112.681

Cet accord, comme les six autres[223] entra en vigueur le 1er juin 2002 met inscrivit un tournant profond dans les relations avec l'Union car cet accord et ses annexes ont une portée très large et que la Suisse s'est obligée à l'appliquer[224]. Par ailleurs ne sont pas seulement tenus par cet accord la Suisse et l'Union Européenne, mais également les Etats membres ce qui donne bien à cet accord non pas la nature d'un accord bilatéral mais plutôt celui d'un accord multilatéral.

Les motivations à l'adoption de l'ALCP

Avant les bilatérales et l'ALCP, il a été indiqué combien la procédure d'attribution des permis de résidence était lourde et fragile pour l'étranger souhaitant s'établir en Suisse. Il est assez évident d'en conclure que cette situation débouchait sur un avantage important pour les personnes dont le droit de séjour était reconnu de manière illimitée en Suisse d'où des conditions matérielles et un taux de chômage très favorable à la population indigène. Quelle a été la démarche qui a pu pousser le gouvernement suisse à remettre en cause une telle situation ?

En premier lieu, il semble nécessaire de rappeler que la Suisse a connu une crise économique sévère au début des années 90 et ce jusqu'à 1998, le pays faisait face à un isolement croissant par rapport à l'Europe dont certains pays (comme la France) ressentaient moins les affres de la conjoncture. La Suisse de par sa proximité et quasi dépendance à l'Allemagne subissait de plein fouet la crise et les effets de la réunification. Elle savait son système bancaire local fragile, fragilité renforcée par une crise immobilière sans précédent et il lui fallait trouver une nouvelle voie de développement.

L'analyse faite amenait à penser que la non adhésion à l'UE ne pouvait pas signifier un développement sans l'Union Européenne, dès lors le pragmatisme habituel a poussé la Suisse a favoriser le développement économique sur son territoire en améliorant sa compétitivité (tant sur le prix que sur la qualité) afin de retrouver ses performances exportatrices passées mais

[223] Les six autres accords concernent la recherche, les entraves techniques au commerce, les produits agricoles, les transports terrestres et aériens et enfin les marchés publics.

[224]Besson, S., Amman, O., «L'interprétation des accords bilatéraux Suisse-UE – Une lecture de droit international », 2013/2014 Annuaire de droit européen – Jahrbuch für Europarecht 331-358.

aussi à apparaitre, non plus seulement pour les sociétés américaines, mais aussi pour d'autres pays une place privilégiées d'établissement des « head quarters ».

Pour atteindre cet objectif, il semblait que deux éléments devaient être réunis en complément du cadre existant, à savoir une compatibilité avec l'union européenne en terme douaniers, réglementaires et fiscaux ainsi que la mise à disposition d'une main d'œuvre qualifiée soit locale soit librement « importable » en Suisse. Dès lors, un système calé sur la libre circulation des personnes devenait nécessaire et l'accès sans contrainte au marché européen (les principaux du moins) ont favorisé grandement le développement de la Suisse au cours de la première décennie de ce siècle et encore aujourd'hui. Rappelons pour l'illustrer que la Suisse est une des économies les plus ouvertes au monde (taux de 60 % et premier exportateur de café au monde), secteur industriel en bonne forme , poids de l'horlogerie croissant, nombre de head quarters installés en Suisse important, rôle des banques, taux de chômage à 3.9 %…..

L'A.L.C.P. est constituée d'une partie principale articulée autour de 25 articles et de trois annexes détaillées dont l'étendue porte bien évidemment sur la libre circulation (art.1-7 et annexe 1) mais encore sur la coordination des systèmes de sécurité sociale (art.8 ALCP et annexe II) d'où la justification de la portée du De Ruyter dans le cadre suisse et enfin sur la reconnaissance mutuelle des qualifications (art.9 ALCP et annexe III). Le reste des articles venant précisées certains points transitoires, des mesures institutionnelles ou bien encore des dispositions finales. Ces précisions sont nécessaires afin de mesurer la portée effective de cet accord et aussi pour relever que celui-ci s'étend encore au secteur immobilier (art.25 annexe I de l'ALCP), sujet en rapport direct avec notre problématique.

b) **Les conséquences immobilières et réflexions générales**

Du point de vue immobilier, cet accord vise à traiter les étrangers sur un pied d'égalité avec les résidents et il indique dans son article 7 « Les parties contractantes règlent, conformément à l'annexe I, notamment les droits mentionnés ci-dessous liés à la libre circulation des personnes » et l'alinéa f de préciser que « le droit d'acquérir des immeubles dans la mesure où celui-ci est lié à l'exercice des droits conférés par le présent accord ». Ainsi l'acquisition immobilière se voit préciser dans son accès et sa portée par cet accord.

L'article 25 de l'annexe I vient en énoncer les modalités. Dans son alinéa 1, la Suisse et l'Union Européenne s'accorde à reconnaitre une égalité de droits pour tous ressortissants ayant obtenu un droit de séjour et ayant élu sa résidence principale dans un autre état contractant, dans le domaine de l'acquisition d'immeubles. « Il peut à tout moment établir sa résidence principale dans l'Etat d'accueil, selon les règles nationales, indépendamment de la durée de son emploi. Le départ hors de l'Etat d'accueil n'implique aucune obligation d'aliénation ». Ici, l'accent est mis sur le droit de séjour et la résidence principale. Bien que soumis à la législation nationale, le droit de séjour est de principe acquis du fait de la libre circulation. Par ailleurs, il n'existe plus de limitation quant à la liberté d'installation sur le territoire ni même une dépendance quelconque quant à l'emploi occupé ou à l'employeur axant fourni cet emploi.

L'alinéa 2 traite des ressortissants bénéficiant d'un droit de séjour mais qui n'élisent pas leur résidence principale sur le territoire d'un autre état contractant « bénéficient des mêmes droits qu'un ressortissant national en ce qui concerne l'acquisition des immeubles qui servent à l'exercice d'une activité économique ». Les personnes visées ici sont celles dont la durée de séjour peut être considérée comme courte ou qui manifestement n'aspirent pas à rester durablement sur le territoire de l'Etat concerné (diplomates, expatriés). « Ces droits n'impliquent aucune obligation d'aliénation lors de son départ de l'Etat d'accueil. Il peut également être autorisé à acquérir une résidence secondaire ou un logement de vacances ». Il faut noter que comme pour l'alinéa 1, le fait de quitter le territoire d'accueil n'entraine aucune obligation d'aliénation et donc peut expliquer aussi comment un non résident devient propriétaire d'un bien immobilier.

Selon l'alinéa 3, « Un frontalier bénéficie des mêmes droits qu'un ressortissant national en ce qui concerne l'acquisition des immeubles qui servent à l'exercice d'une activité économique et d'une résidence secondaire ». Ce principe a été souvent rappelé par le Tribunal fédéral[225] dans sa jurisprudence remettant en exergue ce principe d'égalité toutefois limité à l'activité économique et à l'acquisition d'une résidence secondaire. C'est une façon détournée pour rappeler que le statut de frontalier ne permet pas d'obtenir un statut de résident

[225] TF 2C 875/2008

automatiquement, ce qui a toujours été une préoccupation de l'Etat suisse. Il faut se souvenir qu'avant l'ALCP, le réservoir de main d'œuvre se trouvait dans les régions frontalières ce qui assurait à la Suisse une solution de flexibilité quant au besoin de son secteur économique. Cette volonté n'a que peu de sens avec cet accord car les résidents des pays membres de l'Union Européenne peuvent se prévaloir de la libre circulation et donc accéder au territoire suisse. La limite édictée par cet alinéa 3 pourrait donc tout au plus intervenir vis-à-vis d'un résident non membre de l'Union Européenne ou bien encore dans le cas où la libre circulation en soit serait limitée voire abrogée (voir encadré sur le referendum contre l'immigration de masse). Ainsi, bien que la libre circulation soit pour l'instant respectée par la Suisse et la France, l'acquisition immobilière reste encore largement contrainte par les règles nationales, règles qui peuvent être plus strictes pour les acquisitions réalisées par les non-résidents.

Le « referendum contre l'immigration de masse »

Le 9 février 2014 raisonnera à jamais comme le symbole du principal coup de boutoir porté contre la bonne entente jusque-là existante avec l'UE. En effet, le referendum contre l'immigration de masse débouchait sur la volonté du peuple de remettre en cause la libre circulation, non pas de manière directe mais sous l'angle de restrictions apporté à l'immigration en Suisse. Les effets de cette initiative populaire sont contraignants puisqu'ils modifient la constitution en ce sens (art. 121a et 197, ch.9 Cst.) et oblige donc le Conseil fédéral a œuvré dans le respect de cette initiative maintenant acceptée. Par le fait, l'immigration, quelle qu'elle soit et donc européenne, doit être contingentée par des systèmes de plafonds ou de contingents, rendant l'application de l'ALCP plus que difficile. Bien que depuis, le Conseil fédéral semble avoir trouvé une parade, cette date restera marquée au fer rouge comme celle où la menace du revirement face à l'UE est apparue et pourrait réapparaitre.

Les tensions avec l'UE reprennent d'ailleurs vie en cette fin d'année 2017 puisque successivement la Suisse a été inscrite sur la liste grise des paradis fiscaux par cette dernière, l'équivalence avec la bourse suisse a été reconduite pour une seule année et le milliard de cohésion a été difficilement accepté par la Suisse.

B - Le contexte national

L'étude sur les bilatérales a mis en évidence l'articulation possible entre le respect de liberté fondamentale au sens de l'acquis communautaire telle que la libre circulation et les restrictions qui peuvent lui être apportées par le biais de lois propres à chaque pays. Préalablement, l'analyse des caractéristiques et des effets du droit communautaire avait jeté les bases des règles applicables au sein des Etats membres quant à leurs ressortissants et ceux provenant des autres Etats membres. La France connait donc du fait de son adhésion un ordre juridique qui se structure autour d'un droit international, du droit communautaire, par rapport à la Suisse, des bilatérales et d'un droit national. La Suisse de son côté reprend la même configuration mais « écarte » le droit communautaire comme source supra nationale.

Les deux pays partagent donc une base législative commune qui doit assurer une égalité de traitement, si des différences existent, elles ne peuvent se justifier que par la marge de manouvre offerte dans le cas des bilatérales ou par des caractéristiques nationales applicables car laissés comme base d'application par ces « Bilatérales ». Ces éléments sont à l'origine des restrictions possibles à l'acquisition immobilière par des non-résidents.

1) La limitation de détention par les étrangers en Suisse

Ce développement précisera d'abord la place et le rang attribué au droit de propriété dans l'ordre juridique suisse. Cela permettra de statuer sur la propriété en générale et la propriété immobilière en particulier. Puis, les règles applicables à la détention immobilière aux « étrangers » seront discutées ainsi que, dans un troisième temps les dernières évolutions en la matière. Enfin, se posera la question de la propriété immobilière détenue sous forme papier ou indirecte.

a) **La propriété en droit suisse**

Le droit de propriété en droit suisse se caractérise par une longue évolution historique et par une place centrale au niveau fédéral et cantonal. Si historiquement, les constitutions fédérales de 1848 et 1874 ne retenaient pas ce principe de manière absolue, elles le reconnaissaient de façon indirecte en établissant le principe d'expropriation lorsque formulée par la Confédération comme constitutionnel et dès lors son application nécessitant une juste indemnisation du propriétaire exproprié. Cette quasi absence dans la rédaction de la constitution s'explique par différents facteurs dont le premier et la non remise en cause de principe de propriété lors de la constitution de l'Etat fédéral. De plus, à cette même époque, le droit de propriété était largement protégé par les constitutions cantonales qui reprenant des formulations diverses garantissaient « l'inviolabilité de la propriété ». Après de nombreuses évolutions et reconnaissances jurisprudentielles, le droit de propriété acquis une nature constitutionnelle avec l'article 22 ter [226]et 22 quater. L'article 22 ter définissant la garantie du droit de propriété ainsi que les limites de la propriété. L'article 22 quater traite lui de l'aménagement du territoire dont il attribue la compétence à la Confédération. Il apparait clair que les deux articles se répondent de manière symétrique garantissant à l'un ce que l'autre peut lui ôter contre indemnisation juste.

Au niveau cantonal, tous les cantons, à l'exception du Tessin ont inscrit le droit de propriété dans leur constitution, ce qui du fait de la pluralité des cantons s'est traduit par une pluralité de formulation[227]. Au-delà de ces divergences de formulation, ce sont des conceptions du droit de propriété qui s'expriment et qui s'élèvent autour de deux grands axes. Le premier, considère le droit de propriété comme une institution qui s'impose à tout un chacun et dont les pouvoirs publics doivent tenir compte[228]. Un second axe prend racine dans la tradition germaniste des cantons alémaniques[229] qui attribue au droit de propriété un caractère subjectif, individualiste et concret dont le détenteur peut se prévaloir contre le prince qui de droit peut

[226] Art 22 ter Cst 1969 : La propriété est garantie » (alinéa 1). « Dans la mesure de leurs attributions constitutionnelles, la Confédération et les cantons peuvent, par voie législative et pour des motifs d'intérêt public, prévoir l'expropriation et des restrictions de la propriété » (alinéa 2). « En cas d'expropriation et de restriction de la propriété équivalent à l'expropriation, une juste indemnité est due » (alinéa 3).

[227] Meyer-Hayoz, A., „Berner Kommentar », Vol.4, Sachenrecht, 5ème ed., Berne 1981, p161.

[228] Par exemple à Genève, l'article 6 de la constitution inscrit « l'inviolabilité de la propriété ».

[229] Bâle-Campagne, Schaffhouse, Soleure et Zurich.

restreindre et limiter son exercice. Selon cette seconde conception, il n'existe pas d'institution intangible du droit de propriété qui serait immanent au droit naturel.

Toutefois, de nos jours, si la protection cantonale reste valable et valide juridiquement, c'est bien l'article 22 ter qui fonde les interprétations quant au droit de propriété. La révision constitutionnelle de 1995 n'a pas apporté de modification majeure à cet article 22 ter si ce n'est en lui attribuant une forme légèrement plus concise[230]. Il en ressort que la propriété immobilière est garantie constitutionnellement en droit suisse, sa limitation est elle-même contrainte et soumise à indemnisation. Elle est donc assurée aux résidents comme aux non-résidents. La question reste maintenant de savoir comment un non résident peut devenir propriétaire immobilier en Suisse en accord avec les bilatérales et conformément au droit suisse.

b) **Principe général**

Il faut dans ce contexte aborder une loi fondamentale en droit suisse qui permet, selon le point de vue de protéger la Suisse, de discriminer les non étrangers quant à l'accès au droit de propriété immobilière. Il s'agit de la L.F.A.I.E.[231] qui prévoit les conditions d'acquisition et de détention des biens immobiliers suisses par des étrangers. Le but principal poursuivi par cette loi est de limiter l'emprise étrangère sur le sol suisse. On retrouve ici un classique argument qui fonde la discrimination à l'égard des étrangers, c'est d'ailleurs cet argument qui a permis le développement du droit d'expropriation et de son corollaire en droit international moderne, c'est-à-dire l'indemnisation du propriétaire[232].

---

[230] Hottelier, M,. La garantie constitutionnelle de la propriété en droit fédéral suisse : Fondement, contenu et fonctions. In: Revue internationale de droit comparé. Vol. 49 N°1, Janvier-mars 1997. pp. 135-157.

[231] Loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger du 16 décembre 1983.

[232] Bindscheller, R., « La protection de la propriété privée en droit international public», Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye, 1956, II, pp. 173 et s.

Afin d'y parvenir, la loi indique que l'acquisition par les personnes à l'étranger (et non pas forcément par les non citoyens) est soumise à autorisation auprès de l'autorité cantonale compétente. L'article 2 qui fait part de cette obligation d'autorisation la relâche dans de nombreux cas tels que l'acquisition d'immeuble dans un but commercial et industriel (les résidences hôtelières par exemple), les logements dans le but d'en faire son domicile principal et effectif ou bien encore si une des situations prévues à l'article 7 de cette même loi se présente. Selon ce dernier article, la détention ou l'acquisition d'immeubles n'est pas soumise à autorisation lorsqu'elle provient d'une dévolution ou d'une aliénation entre personnes dont le lien de parenté est en ligne directe. Il existe encore de nombreuses autres exceptions qui peuvent se caractériser par une détention déjà existante d'un immeuble et qui nécessite de devoir modifier le mode de détention ou le bien lui-même par extension ou permutation.

Les faits saillants de cette loi relèvent des actes soumis à autorisations, des personnes visées et des conditions plus ou moins restrictives que les cantons peuvent apporter à ce régime d'autorisation. Concernant les acquisitions soumises à autorisation il s'agit en premier lieu des acquisitions directes sur un immeuble lié à un droit de superficie, d'habitation de propriété ou d'usufruit. Il s'agit encore des acquisitions indirectes par le biais de société ayant la capacité d'acquérir ou déjà détentrice d'immeubles en Suisse, de parts de fonds immobiliers non régulés ou bien encore de parts de SICAV immobilière. Dans ces deux derniers cas, il est important de préciser que les parts ne sont pas cotées et d'autre part que les actifs sous-jacents sont principalement des immeubles d'habitation.

Cette dernière remarque permet une sorte de généralisation qui indique que les autorisations visent principalement des acquisitions d'immeubles d'habitations (ou équivalent permettant l'exercice de société libérale ou encore artisanale). Ce souci porté aux droits sur les immeubles d'habitations s'explique partiellement par les procédures de délivrance de permis de séjour et, partant de là, de naturalisation qui prennent en compte la surface financière, patrimoniale et l'ancrage local, ce qui se justifierait assez facilement par la détention d'un immeuble. Les résidences secondaires ou maisons de vacances font donc l'objet d'une attention toute particulière.

Par personne à l'étranger et dans le cadre de notre recherche, il faut retenir selon l'article 5 « les ressortissants des Etats membres de la Communauté européenne […] qui n'ont pas leur domicile légalement constitué et effectif en Suisse » ainsi que les personnes morales dont le siège réel et statutaire est soit à l'étranger, soit en Suisse mais dans lesquelles les personnes à l'étranger ont une position dominante. La formulation de cet article vise clairement à identifier les personnes physiques qui sont réellement détentrices de l'immobilier afin d'éliminer les « buffers » qui permettraient une détention intercédée de l'immeuble situé en Suisse.

L'article 6 définit la position dominante par des personnes à l'étranger quand leur poids dans le capital ou dans les droits de vote leur permet d'exercer une influence prépondérante sur l'administration et la gestion de la personne morale. L'article 6 énumère encore une succession de situations où cette position dominante pourra être présumée selon les formes juridiques ou les solutions de financement retenue (art.6 al.2 let. d).

Bien que cette loi vise à limiter l'acquisition d'immeubles par des non-résidents, il est nécessaire de noter que de nombreuses solutions ont été élaborées pour contourner cette loi. Parmi ces techniques, l'acquisition de résidence-hôtel est une solution très confortable pour acquérir un immeuble et en profiter à loisir sans passer sous le joug de cette procédure d'autorisation. Autre exemple, le fait d'acheter un immeuble pour y loger le siège social de sa société mais de facto s'en servir comme logement d'habitation. Enfin dernière technique illustrative, le fait de créer une société anonyme avec un capital représenté par des actions au porteur. Rappelons pour mémoire que la SA de droit suisse peut être fondée par un seul actionnaire et que la procédure envisagée permet d'être anonyme pour l'administration suisse (de surcroit étrangère et donc française s'il n'existe pas de procédure contre elle évidemment).

Ce montage a fait légion dans le domaine de l'immobilier puisqu'il semble parfaitement adapté à une détention de l'immeuble par des personnes soumises à autorisation qui ne peuvent pas l'être puisque inconnue. On fera remarquer que depuis le 1 juillet 2015, l'anonymat considéré plus haut a subi quelques attaques qui en ont fendillé l'armure. En effet, à la suite des mesures proposées par le GAFI[233] et du fait de l'évolution de la législation suisse de lutte contre

[233] Groupe d'Action Financière

le blanchiment d'argent et de financement du terrorisme, le droit de la SA a été modifié afin de rendre possible l'identification des actionnaires. Par cette modification, le représentant de la SA doit être capable de donner les identités des différents actionnaires à tout moment sur demande des autorités. Ceci n'implique donc pas que les autorités connaissent les identités des actionnaires automatiquement, seul à priori le représentant à ce pouvoir. Mais arrêtons là ces digressions liées à l'évolution du code des obligations pour résumer notre pensée par ces mots. La volonté du législateur est d'empêcher en amont l'acquisition et de contrôler en aval la détention indirecte des immeubles d'habitation suisses.

Ce développement avait débuté avec une précision sur le fait qu'était visé les personnes à l'étranger et non pas les non citoyens, par ailleurs, les sources de financement avaient été signalées comme une cause d'identification de la personne à l'étranger, ces remarques vont permettre de discuter d'une jurisprudence récente quant à l'acquisition d'un immeuble suisse par une citoyenne suisse résidente à l'étranger, dans ce cas à Dubai. En l'occurrence les juges de Mont Repos ont dû se prononcer[234] sur le fait de savoir si cette acquisition devait être soumise à autorisation au sens de la LFAIE alors que l'acquéreuse était suissesse. Le point d'achoppement principal portant sur le fait qu'une partie des fonds propres nécessaires à l'acquisition provenait de l'époux anglais de l'acheteuse lui-même résidant aussi à Dubai. La question[235] étant de savoir si une « position analogue à celle du propriétaire »[236][237]serait concédée à l'époux de l'acheteuse, dans l'affirmative, cela soumettrait l'acquisition envisagée à la procédure prévue par la LFAIE et rendrait donc cette acquisition « impossible ».

Dans le cas soumis à examen du Tribunal Fédéral, deux précédents recours émis par le l'Office Fédéral de la Justice ont été rejetés par les cours compétentes saisies confirmant alors

[234] Arrêt du TF 2C_1093/2015 du 4 novembre 2016 (ATF 142 II 481)

[235] Grell, B., « Financement d'immeuble et Lex Koller », Trex – l'expert fiduciaire, 2017. pp 168-169.

[236] Art.4 al. 1 let g LFAIE assimile à l'acquisition d'immeubles l'acquisition de droits qui confèrent à leur titulaire une position analogue à celle du propriétaire d'un immeuble.

[237] Selon l'ordonnance sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger, figure au nombre de ces droits « le financement de l'achat de l'immeuble ou de sa construction, si les accords intervenus, le montant des crédits octroyés ou la situation financière du débiteur placent l'acquéreur (…) dans un rapport de dépendance particulière à l'égard du créancier ».

l'avis de l'autorité compétente initialement et prudemment saisie par l'acquéreuse selon lequel cette acquisition ne rentrait pas dans le champ d'application de la LFAIE.

Par le fait, le Tribunal Fédéral devait se prononcer sur deux éléments, la domiciliation à Dubai de l'acquéreuse suisse pouvait-il constituer une limite à l'acquisition ? La position analogue à celle du propriétaire pouvait-elle être retenue pour placer l'acquisition sous le coup de la LFAIE ?

A la première interrogation la réponse donnée fut évidente puisqu'il est possible pour des personnes à l'étranger d'acheter un immeuble en Suisse sous couvert de la LFAIE. Pour la seconde, le TF a d'abord renvoyé à sa propre jurisprudence[238] [239] [240] et pour laquelle le financement étranger ne relève en principe pas de l'assujettissement tant que le crédit obtenu se situe dans la limite habituelle des deux tiers de la valeur marchande de l'immeuble. Le TF s'était déjà prononcé en ce sens même si le financement étranger était garanti par un gage immobilier, le gage immobilier ne permettant pas d'obtenir une position analogue à celle du propriétaire (bien qu'un droit réel soit accordé). Sur la base de ce raisonnement, il semblerait encore plus abscons de considérer un financement étranger non garanti par un gage immobilier comme octroyant à son pourvoyeur une position analogue à celle du propriétaire.

Dans le cas présent, le Tribunal Fédéral a repris son analyse initiale et s'est focalisé sur le ratio de financement de l'opération avec un seuil d'acceptation qui devait s'établir à deux tiers (80% tout au plus). Lors de son examen, ce dernier a pris en compte la part de financement apportée par le mari (des fonds propres) de l'ordre de 24 % de la valeur totale ce qui reste en deçà du seuil évoqué plus haut. Cependant, continuant son analyse, le Tribunal a aussi intégré dans son calcul la part de l'emprunt (soit deux tiers du montant total) et a dès lors considéré que la dépendance était constatée puisque cet emprunt était exclusivement appuyé sur les revenus de l'époux, l'épouse ne pouvant en aucun cas y répondre sur la base de ses revenus. En espèce le seuil était largement dépassé (94%) et l'aide directe et indirecte de l'époux constaté, ce qui

[238] TF 2C_219/2015 du 20 novembre 2015

[239] ATF 107 Ib 12

[240] ATF II 440

lui procurait une position analogue à celle du propriétaire[241] et partant delà soumettait l'acquisition à la LFAIE.

Cet arrêt présente une importance fondamentale dans le cadre des acquisitions transfrontalières puisqu'elle replace des opérations qui auraient dû s'avérer sans difficultés sous le joug de la LFAIE. Par ailleurs, cet arrêt a le mérite de mettre en avant la nature multiple de l'acquisition immobilière transfrontalière qui recouvre différents champs tels que le droit international, le droit national, la fiscalité et le financement (entre autres). Cet arrêt a le mérite encore de mettre l'accent sur les autorisations prévues par cette LFAIE.

c) **Les évolutions de la Lex Koller [242]:**

La LFAIE est connue sous le nom du parlementaire qui l'a défendue comme Lex Koller, après de multiples modifications ou tentatives de modifications, dont le projet défendu par le Conseil Fédéral en 2007 de mettre fin à LFAIE et donc de libéraliser l'accès à la propriété immobilière, celui–ci a engagé un projet de réforme en mars 2017 qui apparait comme le retour de balancier en réponse à cette proposition libertaire. Les développements suivants ne seront traités que par le prisme de la situation qui nous concerne c'est-à-dire de résidents français souhaitant acquérir un immeuble en Suisse, la portée de l'avant-projet étant plus large et s'étendant aux communautaires et aux pays tiers.

En premier lieu, ce projet de loi souhaite interdire à des personnes à l'étranger de louer ou d'affermer de l'immobilier commercial ce qui implique que ces personnes ne pourraient acquérir de l'immobilier commercial uniquement que pour leur propre usage. Si cet immobilier commercial n'est plus utilisé par l'acquéreur à titre personnel, et si l'usage personnel n'a pas

[241] Bianchi, F., Gros, S., »Financement d'un bien immobilier par une personne à l'étranger : quelques reflexions-confusions »- autour d'un arrêt récent du Tribunal Fédéral », Revue de droit privé et fiscale du patrimoine, 2017, pp 58-70.

[242] Avant-projet du Conseil fédéral du 10 mars 2017 relatif aux modifications à apporter à la LFAIE.

duré plus de dix ans, l'objet devrait être revendu dans les deux ans. Cette pratique se veut dissuasive puisqu'elle porte en elle le germe de moins-value substantielle en cas de revente, l'échelle de temps ne permettant pas une immunisation suffisante contre une volatilité contraire des prix d'une part, le risque de ne pas trouver dans le délai imparti un repreneur ne venant qu'amplifier ce risque. Il faut noter que cette mesure dissuasive peut aussi engendrer des effets négatifs sur le développement économique.

En second lieu, il apparait que l'immobilier commercial, exclu du régime de l'autorisation dans le la loi actuelle, y serait dorénavant soumis. On voit poindre ici une modification quant à l'intérêt initial porté à l'immobilier d'habitation. Dans cette nouvelle mouture, le risque n'est plus seulement perçu en termes d'habitation mais aussi en termes d'activité commerciale. A cette exclusion générale, le projet lui oppose une exception cantonale, celle des autorisations accordées pour l'acquisition d'immobilier commercial en lien avec une activité touristique si l'acquisition revêt une importance majeure pour la commune. L'explication en est assez simple. En effet, un régime spécial pour l'immobilier commercial a été introduit en 1997 dans le cadre d'un programme conjoncturel pour encourager l'investissement privé afin de favoriser la création de nouveaux établissements de production et de services. Par conséquent, il est difficile de comprendre qu'il puisse être à présent aboli, puisque cela privera les sociétés nouvelles de leurs investisseurs étrangers.

Troisième point, le projet de loi souhaite inscrire l'interdiction pour des personnes à l'étranger d'acquérir des parts dans des sociétés immobilières. Depuis 2005, l'acquisition sans autorisation de telles parts est possible pour les sociétés immobilières cotées en bourse, mais interdites pour les autres. En supprimant cette exception générale, le Conseil fédéral cherche à limiter cet accès qui aujourd'hui du fait d'un droit boursier et de règles de fonctionnement pas assez efficace permet à des sociétés immobilières d'accéder à des marchés dits régulés mais qui ne peuvent pas décemment être considérés comme des marchés cotés. A l'avenir, cette exception ne serait valable que pour les SICAV (sociétés d'investissement à capital variable) cotées auprès d'une bourse suisse – dont il n'existe aujourd'hui qu'une poignée – ainsi que les fonds de placement immobiliers cotés. Implacablement, cela amènerait que les situations d'exceptions actuelles, qui ne correspondent pas à un marché coté proprement dits seront appelés à disparaitre. Cette modification aurait un impact sur de nombreuses caisses de pension

et sociétés d'assurance et mènerait à de nombreuses restructurations puisqu'ils sont les principaux ordonnateurs et bénéficiaires de ces quasis marchés cotés.

Quatrième point, il serait mis un terme à la réaffectation de l'immobilier commercial en immobilier résidentiel. Encore une fois, il s'agit d'une mesure dissuasive afin de limiter la hausse artificielle du marché immobilier suisse en recentrant les moteurs sur un mécanisme national. Cette interdiction n'est pas aujourd'hui clairement stipulée par la loi, certaines situations permettent cette réaffectation, ce ne sera plus le cas.

Une modification supplémentaire vise à restreindre la possibilité d'acquérir des immeubles commerciaux dont une partie présente une nature d'habitation. Il s'agit ici d'une illustration classique du problème du principal et de l'accessoire. Jusqu'à présent, les personnes à l'étranger pouvaient, sur la base de prescriptions communales relatives aux quotas de logements sur les immeubles commerciaux, acquérir de telles habitations en même temps qu'un immeuble commercial si l'immeuble est utilisé de manière prédominante à des fins commerciales. L'avant-projet propose une limite à l'usage résidentiel à un tiers de la surface brute de plancher.

Les trusts qui sont monnaies courantes en Suisse font déjà l'objet de la LFAIE, cependant cette application n'a pas été stipulée dans la loi mais précisée au travers des instructions émises par l'Office fédéral de la justice. Le projet de loi veillera à clarifier les conditions de cette application et à les exprimer dans le cadre du futur texte de loi.

Enfin, le projet de loi instaure une sorte d'instabilité juridique accrue en prévoyant la possibilité de constater ultérieurement à l'opération d'acquisition l'assujettissement au régime de l'autorisation. La loi actuelle ne prévoit cette possibilité que si l'acquéreur a délivré de fausses informations ou des informations incorrectes au moment de l'opération lui permettant soit de ne pas être soumis à la procédure (dans le cas de demande de précaution) soit de pouvoir obtenir cette autorisation de manière indue. Par conséquent, le projet propose que la constatation puisse avoir lieu à n'importe quel moment durant le délai de prescription.

Ce projet présenté ici sommairement inscrit donc un virage sévère quant à l'acquisition d'immeubles par les personnes à l'étranger. A l'heure où ces lignes sont écrites, il n'est pas possible de pouvoir anticiper quelles seront les modifications qui seront retenues. Le survol de la situation suisse ayant été opéré, c'est au tour de l'environnement français d'être observé en reprenant de manière séquentielle les mêmes thématiques que précédemment mais en mettant en évidence les différences les plus saillantes avec le pays déjà étudié.

2) La situation française

Comme nous l'avons indiqué, le droit français est traversé par les impondérables du droit international « classique », des obligations de l'acquis communautaire et par les bilatérales qui s'imposent à lui par le biais de l'adhésion de la France à l'Union. Dès lors, une partie des problématiques abordées précédemment peuvent se prêter sans aucune difficulté au cadre français (acquis communautaire, bilatérale...). Malgré tout, des spécificités nationales restent de mise.

a) **La propriété en droit français**

En tant que membre de l'Union Européenne, nous savons que le droit de propriété a la nature de droit fondamental au même titre que de nombreux autres droits. Ce droit avait déjà reçu une reconnaissance constitutionnelle au niveau français sans toutefois que cette reconnaissance soit précocement datée. C'est donc en 1982 que le Conseil Constitutionnel (C.C.) a reconnu pleine valeur constitutionnelle « au droit de propriété, non sans relever que sa «conservation constitue l'un des buts de la société politique »[243]. Associé au droit de liberté d'entreprendre, cela définissait un système économique[244].

---

[243] Recueil officiel du Conseil constitutionnel français (ci-après : C.C.), 81-132 D.C., 16 janv. 1982, R., p. 18 ; était en cause la loi de nationalisation adoptée le 18 décembre 1981 par l'Assemblée nationale.

[244]Service du Conseil Constitutionnel, « Quelques éléments sur le droit de propriété et le Conseil constitutionnel (note d'information interne aux services du Conseil constitutionnel) », www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank.../Conseil/propriet.pdf.

b) **Principe général quant à la propriété immobilière**

Si le principe de la reconnaissance du droit de propriété est établi, se pose alors la question de son application à la propriété immobilière en générale et à celle des non-résidents en particulier. De ce point de vue, l'exercice de la propriété immobilière ne se voit limiter que par les limites habituelles de l'exercice du droit de propriété. Il est intéressant de noter qu'en ce qui concerne les non-résidents et plus généralement les étrangers, rien n'est mentionné dans le code civil français qui permettrait de penser qu'une différenciation, une discrimination soit faite à leur égard par rapport à la situation qui caractériserait celle des résidents. De ce point de vue, il n'existe donc aucune différence en terme civil entre résident et non résident quant à l'accès à la propriété immobilière[245].

Il faut toutefois relever qu'en droit français, la définition de l'étranger ne recoupe que partiellement celle de « personne à l'étranger » du droit suisse. En effet, la définition de l'étranger en droit français recoupe tous les individus qui n'ont pas la nationalité française, soit qu'ils aient une nationalité étrangère, soit qu'ils n'aient pas de nationalité[246]. Selon cette dernière, la nationalité joue un rôle prépondérant dans la détermination du statut d'étranger et, partant de là, dans leur capacité en France. Dès lors, le cas de figure illustré par la récente jurisprudence suisse ne pourrait se produire en France.

Par ailleurs, basé sur l'article 11 du Code civil, la jouissance des droits privés par les étrangers, prévoit que "l'étranger jouira en France des mêmes droits civils que ceux qui sont ou seront accordés aux Français par les traités de la nation à laquelle cet étranger appartiendra". La Doctrine puis la jurisprudence a repris cette idée mais l'a fait évoluer pour en retenir un principe général selon lequel, l'étranger bénéficie de tous les droits privés à l'exception de ceux

[245]Revillard, M., Géraud, C., Jurisclasseur, Fasc. 380 : « vente d'immeubles : étrangers », 17 juin 2015.

[246] Art 1, Ordonnance n°45-2658 du 2 novembre 1945 relative aux conditions d'entrée et de séjour des étrangers en France.

qui leurs sont retirés par la loi. C'est donc la loi qui doit venir restreindre l'exercice des droits et non plus le fait pour un étranger d'être ressortissant d'un Etat avec lequel la France a pu établir un traité.

En ce qui concerne la propriété immobilière et l'exercice des droits réels, cette jurisprudence n'est venue que confirmer une situation qui de fait établissait et respectait l'égalité entre les nationaux et les étrangers. L'article 3, deuxième alinéa du Code civil, qui soumet à la loi française les immeubles sis en France, "même ceux possédés par des étrangers" implique l'égalité de traitement , quant à la personne du propriétaire qu'il soit national ou étranger, quant à la jouissance des droits réels immobiliers et plus spécialement du droit de propriété immobilière.

Enfin, il n'existe pas de texte dans le code civil qui restreigne de manière générale l'accès à la propriété immobilière pour les étrangers. La conclusion apparait d'elle-même, la propriété a valeur constitutionnelle, elle est donc garantie en France. Les étrangers bénéficient des mêmes droits que les nationaux hormis exceptions, ils existent donc une égalité de traitement. En termes de propriété immobilière, cette égalité se retrouve renforcée de par la lex rei sitae qui exige la soumission d'un immeuble situé en France à la loi française, sans faire cas de la personne du propriétaire. De plus, rien ne limite ou fait dépendre d'une quelconque autorisation l'accès à la propriété immobilière pour les étrangers en France.

c) Les conséquences de l'acquis communautaire et du droit international sur la propriété immobilière

Il ressort des précédents développements que l'accès à la propriété immobilière ne présentait pas de limitations particulières pour les étrangers, ce n'est donc manifestement pas forcément la résultante de l'application du principe de libre circulation défendu dans les traités européens à qui l'on doit d'observer cette situation.

Les principes européens et le respect des droits fondamentaux, et en particulier celui de propriété, se voit ici pleinement respecté par le droit français, celui-ci va même au-delà des préceptes premiers de la vocation du traité européen, puisqu'il autorise l'exercice de ce droit à tous les étrangers européens ou non.

Il faut par contre attribuer au droit européen et au droit international la clarification apportée non pas au traitement juridique de la propriété en tant que telle mais aux conditions de règlements de certaines situations liées à la propriété immobilière. Parmi ces situations, et sans entrer dans les détails, il est possible de citer les problèmes de successions internationales avec l'apport du règlement européen. Autre sujet, le droit applicable au crédit obtenu pour financer l'acquisition et la protection du consommateur. Dernier exemple, la protection des mineurs en cas d'acquisition immobilière. Ainsi, la conjonction du droit français doublé des traités internationaux assure une bien meilleure sécurité juridique aux propriétaires non-résidents.

Une dernière remarque porte sur une question générale soulevée par les principes européens, doivent-ils s'appliquer seulement sur le territoire aux résidentes des Etats signataires ou bien doivent-ils aussi avoir une portée pour les ressortissants d'autres Etats. L'idée sous-jacente que tout ce qui peut permettre un fonctionnement de marché efficient est bon pour l'UE, rien ne devrait venir en contrecarrer la réalisation. En l'occurrence, ici, le droit français semble y avoir répondu par l'affirmative en faisant bénéficier tous les étrangers, de principe, des mêmes droits en matière immobilière.

3) Conclusion de cette seconde partie et remarques

Au terme de cette seconde partie, il est apparu que les contextes nationaux apportent des réponses foncièrement différentes à la problématique de la détention de biens immobiliers par des non-résidents. Cette diversité doit toutefois composée avec des éléments du droit international qui s'imposent plus ou moins totalement aux deux Etats concernés.

De façon évidente, la France est soumise par son adhésion à l'UE à l'acquis communautaire dont un des objectifs est d'assurer un fonctionnement économique optimal à l'intérieur de l'Union et donc d'en assurer une mobilité parfaite des hommes, des marchandises et des capitaux. La Suisse, n'étant pas membre, se voit toutefois obligée par la ratification des accords bilatéraux dont un des sept pans initiaux prévoyaient le respect de la plupart de ces principes fondateurs dont celui de libre circulation pour les « européens ». De ce point de vue, France et Suisse, bien que différemment engagées vis-à-vis de l'Union Européenne se retrouvent simultanément dans l'obligation de respecter les mêmes principes. De fait, au niveau de leur territoire national, les deux pays assurent un traitement égalitaire entre leurs résidents qu'ils soient nationaux ou étrangers.

La solution est toute différente quant aux droits reconnus aux étrangers qui ne résident pas dans le pays mais qui y détiennent ou souhaitent y acquérir un bien immobilier. Selon cette perspective, la différence d'approche est patente puisque la France ne limite pas l'accès à l'acquisition à la propriété immobilière par les étrangers alors que non seulement la Suisse s'y applique mais de plus semble se diriger vers un renforcement de ces contraintes. Ceci soulève la question de comment les droits nationaux peuvent se départir de principes qui manifestement nécessites des adaptations pour la Suisse quant à la propriété immobilière alors que dans le même temps, il est souhaité de renforcer les limitations. A priori, l'acquis communautaire tient compte de situations antérieures pour accepter des limitations à l'acquisition d'immeuble, mais les futures limitations à ce principe sont de la compétence de l'Union.

Une dernière remarque qui est aussi une interrogation adresse la question du principe de réciprocité appliqué ou applicable à la Suisse. Ce principe établit une réciprocité entre le traitement accordé aux étrangers par un Etat avec celui que l'Etat d'origine de ce ressortissant étranger réserve aux nationaux de cet Etat d'accueil. Ce principe est d'ailleurs celui qui sous-tend l'article 11 du code civil français ou encore le cassis de Dijon pour la Suisse dans la liberté d'exporter vers elle. Le constat réalisé montre clairement que la discrimination helvétique en matière de propriété immobilière n'a pas de réciprocité côté français alors que le principe existe. Il est possible d'objecter que c'est parce que le principe existe et que c'est la jurisprudence qui a établi l'interprétation selon laquelle ce qui n'est pas limité est permis, que cette situation pourrait s'inverser. C'est d'autant plus le cas, qu'en la matière, la Suisse et ses cantons font

référence à ce principe pour faciliter/limiter l'accès à la propriété immobilière même à des catégories de personnes particulières telle que le personnel diplomatique (c'est le cas notamment avec Andorre, Saint Martin, les USA ou encore Monaco).

Par ailleurs, la Suisse se voit elle aussi contrainte par ce principe puisque si la LFAIE limite le droit d'acquisition aux personnes de l'étranger, la Suisse et ses nationaux se voient eux aussi contraint parfois sur la base de ce principe de réciprocité. C'est le cas avec l'Italie qui permet l'acquisition par des résidents suisses mais avec certaines limitations sur le nombre de mètre carrés du logement ou sur la surface du terrain faisant l'objet de l'achat. A noter que logiquement, cette limite n'existe pas pour les français souhaitant acquérir en Italie, et on voit poindre la difficulté (ou opportunité pour un binationale franco-suisse) de pouvoir contourner cette limitation initiale. Le fait est que le principe de réciprocité pourrait constituer une source de limitation à la détention immobilière.

III - Conclusion du chapitre

Ce chapitre a permis la mise en avant d'un manquement au principe d'égalité quant à l'acquisition immobilière par des non-résidents. Bien que ce manquement ne soit pas contraire au principe européen dans son fondement, il permet de venir contrebalancer la vision exprimée au terme du premier chapitre.

De manière paradoxale, dans le premier développement, c'était l'appareil législatif français qui apparaissait discriminatoire envers les propriétaires non-résidents, ceci du point de vue fiscal principalement. La Suisse elle ne semblait pas différencier fiscalement le propriétaire en fonction de son lieu de résidence, respectant par la même l'application du principe de Lex rei sitae. La situation s'inverse presque symétriquement lorsque la question aborde le droit de propriété immobilière, c'est dans ce cas la France qui respecte pleinement ce principe et c'est la Suisse qui s'en écarte. Cette constatation nous amène à une première remarque, le principe d'égalité ne semble pas pleinement respecté par les deux Etats. Seconde remarque, chacun de ces deux Etats a suivi une voie différenciée pour ne pas respecter cette égalité et enfin de compte discriminer. La France a retenu la voie fiscale alors que la Suisse a opté pour la voie civile. Dans les deux cas, le principe est reconnu constitutionnellement et fiscalement mais force est de constater que les dispositions nationales d'une part, le droit international et l'acquis communautaire de l'autre permettent encore de ne pas parfaitement respecter ce principe d'égalité sans pour cela le violer.

Ce second chapitre a aussi mis en lumière que la notion de biens immobiliers à laquelle la CDI France Suisse fait référence mais dont elle délègue la définition à la législation nationale est à la fois délicate à circonscrire dans les deux pays du fait de leurs traditions juridiques, mais encore difficile à illustrer en termes de contenu. Le code civil français comme le code civil ne dispose pas d'une telle définition c'est la raison pour laquelle il a fallu définir ce qu'est un bien puis ce qu'est un immeuble. Notre réflexion nous a conduit à envisager un bien comme un ensemble assez complexe et l'immeuble lui a été défini selon les règles nationales. C'est de ces règles nationales qu'il a été possible de faire ressortir qu'un immeuble ne recouvrait pas la même réalité en droit civil même si en droit fiscal une certaine unité pouvait être retrouvée.

Cette divergence présente surtout un intérêt dans le cas de l'immobilier indirect qui est clairement reconnu dans le droit civil suisse.

Enfin, ce second chapitre a été traversé tout au long de notre examen par la notion de propriété et de son corollaire la propriété immobilière. Cette notion est fondamentale par rapport à notre problématique, elle est aussi l'expression d'un peuple, d'un pays dans le système économique qu'il souhaite promouvoir. Cette conception explique la divergence cantonale quant à la formulation de ce droit de propriété, divergence qui finalement ne semble pas se retrouver dans ses effets au niveau international puisque les deux pays donnent une valeur constitutionnelle à ce droit, et par ailleurs, il s'agit d'un droit fondamental européen dont la jurisprudence se sert pour asseoir ces décisions.

Cette notion de propriété constitue aussi une trame évidente pour notre exposé puisque c'est du droit de propriété et de son exercice que l'on peut en déduire les différents éléments qui seront exposés. C'est pourquoi dans la seconde partie de cette thèse seront développés les thématiques en liaison avec les effets de l'acquisition du bien immobilier.

Le chapitre III visera les problèmes liés à l'acquisition d'un bien immobilier (capacité, objet, forme, reconnaissance, droit d'enregistrement, registre foncier) et à son pendant le financement (emprunt bancaire ou hypothèque, cédule, garantie). Les deux pays concernés ayant des traditions en partie commune mais aussi des divergences notoires sur certaines garanties ou processus de financement.

Le chapitre IV déclinera les problématiques fiscales liées à la détention d'un bien immobilier et en particulier à la fiscalité directe de celui-ci ou des revenus qu'il pourrait générer. Cela pose encore le problème de l'impôt sur la fortune suisse ou français (IFI au 1 janvier 2018). Les possibilités étant très nombreuses, il conviendra de limiter l'étendue de l'étude aux formes principales de détention (directe, indirecte, démembrement) et aux objets principaux de l'opération soit la résidence secondaire, soit l'investissement locatif ou professionnel. Ce sera

alors la question des niches fiscales françaises et leur étendue aux non-résidents qui sera soulevée.

Au cours du chapitre suivant, le chapitre V, sera abordé l'opération qui met fin à la propriété par excellence, celle de l'aliénation. La soumission de la plus-value à taxation représente certainement l'inconvénient majeur de cette opération, elle pose de manière limpide la question de sa détermination puis de son imposition. A l'instar du point précédent, son impact sur l'imposition sur la fortune reste de mise.

La troisième et dernière partie de la thèse abordera le thème délicat de la transmission du bien immobilier du vivant ou en cas de décès. C'est bien entendu le problème des successions et des donations auxquelles cette partie s'attèlera ce qui nécessitera du faire un point initial sur la situation avant l'avènement du règlement européen sur les successions concernant le droit civil et avant 2015 concernant la fiscalité. De cette base de travail, les éléments législatifs nouveaux ou leurs disparitions seront introduits pour illustrer les difficultés nouvelles ou pour présenter des solutions opportunes à des problèmes anciens. C'est ainsi que le plan suivant sera déroulé sur la base de quatre chapitres assez courts.

Le chapitre VI présentera la situation fiscale passée entre les deux pays dans les situations qui nous intéressent. Le chapitre VII suivra pour mettre en exergue le traitement de ces successions et donations en l'absence de CDI et du fait de la prééminence des droits fiscaux nationaux. L'accent sera particulièrement porté sur le droit fiscal français car comme nous le savons, il n'y a de fait que de très faible impôt sur les donations et successions en Suisse. Le chapitre VIII illustrera alors les solutions existantes en termes de donations et de successions à l'exclusion du règlement européen. Ce dernier faisant l'objet du dernier chapitre, le IX et essaiera de montrer ses apports dans le cas de succession transnationale.

Deuxième partie : La «gestion » fiscale des biens immobiliers par les non-résidents

Cette seconde partie vient prolonger notre réflexion en analysant les traitements fiscaux réservés aux non-résidents du fait de leurs propriétés sur les biens immobiliers. Le raisonnement suivi est très simple puisqu'il se base sur les situations qui peuvent amener ce résident à obtenir un droit de propriété sur de tels biens. Dès lors, soit cette propriété est le fruit d'une transmission (donation et succession) de la part d'autrui et cette possibilité sera abordée dans la partie troisième de ce document, soit elle n'est que la résultante d'une volonté immanente du non résident qui implique son engagement continu dans sa relation avec ce bien ce qui se traduit avant tout par son acquisition. Cette dernière situation, cette volonté prononcée et originelle de devenir propriétaire peut s'analyser au travers de la notion de cycle de vie, ce qui se séquence autour d'une naissance, d'une détention régulière et d'une fin.

Ces trois « temps » seront repris comme base de chacun des trois chapitres suivants et porteront sur l'acquisition, la détention et la cession de ces biens immobiliers. Pour chacun de ces trois chapitres, fidèles à notre démarche, nous analyserons les cadres applicables à aux non-résidents de chaque côté de la frontière lors de chacune de ces phases en mettant en évidence de atteintes potentielles aux grands principes abordés préalablement à savoir le principe d'égalité, de non-discrimination et éventuellement de nouveaux. Nul besoin de rappeler que si l'axe principal choisi est fiscal, les recours aux autres branches du droit en particulier civil national et international seront nécessaires. Ce sera en particulier le cas lors du chapitre III.

A ce propos, ce chapitre consacré à l'acquisition par les non-résidents nécessite de survoler la procédure légale à suivre lors de telles acquisitions ce qui pose la question de la capacité de l'acquéreur, de l'objet et en fin de compte du rôle du notaire. C'est encore celle de la fonction attribuée à la publicité foncière qui est soulevée puisqu'elle est sensée rendre opposable le droit de propriété. En fin, la question des droits d'enregistrement sera aussi abordée. La confrontation des deux procédures nationales aura le mérite non seulement de faire

apparaitre les différences mais encore de permettre de mettre en évidence de potentielles inégalités d'accès à la propriété dont on sait déjà que la LFAIE en est une illustration. Le complément à l'acquisition juridique réside dans le financement. A cet égard, les deux pays entretiennent des traditions bien différentes qui assurent aux acquéreurs des droits bien différents. De ce point de vue, la source du financement, les formes d'acquisition adossées à ces sources peuvent générer des inégalités de fait entre résidents et non-résidents.

Le chapitre IV permettra un recentrage sur les aspects fiscaux liés à la détention. Ici encore, force est de constater que les inégalités en partie identifiées dans le chapitre I sont légions et les différences d'imposition quant à la détention et à l'exploitation des biens immobiliers est patente en France au moins. De la même manière que précédemment, il sera intéressant de décrire selon le mode détention l'imposition devant être pratiquée. Les inégalités devant alors apparaitre et être analysées.

Enfin, au cours de du chapitre V de cette seconde partie, « notre regard » se posera sur la cession des biens immobiliers et de son corollaire, le résultat de cession en générale une plus-value. Cette problématique a fait l'objet de nombreuses évolutions législatives dont les premiers développements ont souvent initié une différence de traitement entre résidents et non-résidents et dont les évolutions suivantes ont apporté encore plus de complexité à des situations qu'elles devaient pourtant clarifiées. Ce sera l'occasion de faire un point sur ces évolutions et analyser la situation actuelle.

Chapitre III : Acquisition par des non-résidents

Comme l'indique l'intitulé de ce chapitre, celui-ci sera consacré à la phase initiale du « cycle de vie de la propriété immobilière » qui s'initie le plus généralement par la procédure d'acquisition. Il s'agit pour l'acquéreur de s'assurer du transfert de propriété de la personne du vendeur vers sa personne. A ce titre, chaque pays a défini une démarche au sein de laquelle le notaire joue un rôle déterminant afin de permettre et d'assurer ce transfert. Les règles et les caractéristiques propres aux non-résidents peuvent alors être soumises à des exigences différentes de celles rencontrées lors d'une opération entre résidents. Ici, la responsabilité du notaire devient patente. A cette première étape s'en suit une seconde qui vise à se plier à la procédure de publicité foncière et à son pendant, le paiement de droits d'enregistrements. La encore, il parait nécessaire de préciser quels sont les conséquences juridiques de l'inscription au registre foncier de chaque côté de la frontière et de mesurer l'étendue des droits devant être payés. Bien entendu, les différences entre les deux pays et le traitement différencié éventuel entre résidents et non-résident sera mis en évidence.

Enfin, au terme de ce chapitre, ce sera la partie financement qui viendra clore ce développement. Cette dimension est fondamentale puisque similairement aux questions précédentes portant sur la capacité juridique à faire ou sur les conséquences juridiques de faire, vient s'y ajouter ici la dimension financière portant sur la personne acquéreuse et sur les modes de financement. Cela soulève la question des règles de financement nationales et de l'accès à ce financement par un non résident. Cette première question en est doublée d'une seconde, que se passe-t-il quand le financement est transfrontalier c'est-à-dire que le bien est situé dans un pays et que son financement provient de l'autre pays.

I - La procédure légale et les limites au droit de propriété

Comme signalé dans le chapitre précédent, France et Suisse partagent de nombreux points communs mais leurs traditions juridiques connaissent différents facteurs influençant tels que le droit germanique, le droit romain ou bien encore le système politique centralisé ou fédéral. Ces différences s'expriment entre autres dans la manière selon laquelle la propriété immobilière est acquise et de ce point de vue, du rôle attribué aux notaires comme « facilitateur « de cette acquisition.

Ces derniers ont donc la charge de mener à bien le contrat d'acquisition et pour ce faire doivent vérifier que certaines caractéristiques existent soit parce que propres à toutes opérations, soit parce que particulières aux opérations impliquant des non-résidents. Là, force est de constater que France et Suisse attribuent aux notaires des tâches qui bien que analogues, dont les formes et les conséquences divergent. Cela tient également aux traditions juridiques existantes mais encore aux droits civils respectifs qui attribuent aux personnes acquéreuses des droits et des devoirs pouvant être différents. Le notaire dans son rôle d'information aux parties doit en tenir compte.

A - Le cas Suisse

La Suisse présente de nombreuses particularités quant à la procédure d'acquisition du fait du poids important attribué à la législation cantonale. Par ailleurs d'autres textes dont la LFAIE viennent alourdir cette dernière. Ainsi, le notaire voit son activité modeler par de nombreuses contraintes et obligations dont la connaissance par le non-résident peut être informative.

1) Rôle du notaire lors de l'acquisition

En guise de préambule, il convient de circonscrire l'étendue de notre étude ici au cas le plus simple à envisager, mais aussi celui le plus répandu qui est caractérisé par le mode

d'acquisition selon un acte translatif de propriété (art 657 B ccs[247]) et en écartant tous les autres modes tels que par exemple l'acquisition par occupation (art 658 B ccs) ou encore par glissements de terrains (art 660 B ccs). Par ailleurs, parmi les actes translatifs, l'article 657 B ccs distingue l'acte translatif de propriété dont la validité n'est assurée que lorsqu'ils adoptent la forme authentique (al.1, 1) de la propriété pour cause de mort ou dans le cas de contrat de mariage dont les modalités restent soumises aux formes qui leurs sont propres (al.1, 2). Cette précision valait la peine d'être faite puisqu'elle renvoie la propriété pour cause de mort au domaine successoral (qui sera abordée dans un chapitre à venir parallèlement à la transmission par donation) et met en avant les difficultés issues du régime matrimonial en vigueur au moment de cette acquisition.

a) **L'instrumentalisation de l'acte et authentification des faits**

La procédure d'acquisition immobilière est d'abord définie par le droit fédéral dans le chapitre III « de la vente d'immeubles » du co et indique en son article 216 que pour être valable, la forme du contrat de vente doit être authentique (repris par l'art.657 B du ccs). Or, ce premier étage fédéral, s'il a le mérite de préciser la forme obligatoire que revêt le contrat de vente immobilière, présente a contrario la faiblesse de ne pas en définir le contenu. C'est là que les dispositions cantonales[248], conformément à la Constitution suisse, amènent les compléments nécessaires permettant l'instrumentalisation des actes et l'authentification des faits par l'officier public[249].

Toutefois, si le droit fédéral ne définit pas les modalités de l'acte authentique et par ce truchement laisse aux cantons la liberté de les définir, la Suisse a pu en limiter l'hétérogénéité légitime qu'il devrait en découler par la jurisprudence[250]. En effet, en Suisse l'acte authentique

[247] Art 657 B ccs, Acquisition de la propriété foncière, mode d'acquisition, actes translatifs de propriété.

[248] art. 55 Titre Final du Code civil suisse

[249] Grossen, J.M, « L'acte authentique, notion de droit fédéral », Revue suisse du notariat et du registre foncier Zürcher Notariatsverein, n°48/1967, pp 321-327.

[250] ATF 99, II, p 159 : jdt 1974 I, p.68.

revêt la forme solennelle selon laquelle une personne autorisée à cet effet confectionne selon une procédure déterminée, un document écrit consignant les déclarations de volonté ou la contestation des faits. Cette jurisprudence permet l'unification de l'acte authentique dans son contenu et exigences tout en laissant une marge de manœuvre s'exprimé par le droit cantonal[251].

En Suisse, cette personne autorisée est, comme le plus souvent en Europe, le notaire qui, ayant reçu délégation de l'Etat est à même d'assurer la réalisation d'actes authentiques entre autres tâches. En la matière, la diversité cantonale génère une diversité d'organisation de la fonction notariale et des responsabilités qui lui sont attachées[252]. Ces différences le plus souvent méconnues du grand public suisse, sont, a fortiori, ignorées par les non-résidents. Il n'est pas question ici de faire une exégèse de l'instrumentalisation de l'acte authentique par le notaire, toutefois, il semble indiqué de s'arrêter plus en détail sur les vérifications que ce dernier doit mener quant aux parties et quant à l'objet de la vente. Ces éléments étant de prime importance pour le vendeur et l'acheteur qui considère cette instrumentalisation comme le facteur principal de la sécurisation de l'opération. Par extension, c'est le rôle du notaire et de sa responsabilité (en matière fiscale spécifiquement) qui devra être abordée.

Comme nous l'avons signalé plus haut, la vente immobilière requiert la forme authentique, cette simple exigence vient donc déjà limiter la liberté usuelle relative à la forme des contrats. Toutefois cette forme authentique vient préciser ce que doit respecter à minima le contrat et ce qui par déduction devient accessoire. De ce point de vue, les expressions célèbre de Bruckner[253] viennent avantageusement résumer la question de ce qui doit être intégré au contrat puisqu'au « so viel wie möglich » avancé par le notaire, lui répond le « so wenig als nötig » du juge. Le parallèle avec l'opposition classique retenue entre le « droit civil » et le « droit coutumier » apparait ici évident.

---

[251] On relèvera les deux projets actuels vasant à redonner au droit fédéral la main mise en ce domaine par une réforme de l'acte authentique (reconnaissance des actes instrumentalisés par notaire d'autres cantons en matière immobilière) et par la centralisation des registres du commerce (avec abandon de la forme authentique lors de al création de société).

[252] Steinauer, P.H., Tercier, P., La forme authentique in Séminaire de droit privé de la faculté de droit de Fribourg, Journée juridique à l'intention des notaires, 3 octobre 1989

[253] Brückner, C., Schweizerisches Beurkundungsrecht, Zurich 1993, p.402-403.

Rappelons que la forme authentique répond au souci exprimé par le législateur et exprimé dans la jurisprudence de protéger les parties contre des décisions irréfléchies, d'amener les parties à comprendre la portée de leurs engagements et enfin à amener les parties à manifester leur volonté clairement et complètement[254]. Par ce contrat de vente immobilière, le vendeur s'oblige à transférer la propriété par le biais d'une réquisition d'inscription auprès du registre foncier. L'acte authentique instrumentalisé par le notaire joue donc un rôle clé dans le transfert de propriété puisque celui-ci se fonde sur cette inscription qui elle-même se base sur cet acte authentique. Les trois objectifs poursuivis par l'acte authentique ont comme conséquence de jeter une responsabilité lourde sur les épaules du notaire car il doit expliquer, informer, faire prendre conscience de la portée des actes et de leurs conséquences à chacune des parties. Devant la complexification massive du droit et de la montée en puissance des problématiques transnationales, cette charge devient de plus en plus difficile à remplir.

Ainsi, l'acte authentique doit permettre d'atteindre les trois objectifs relevés précédemment et pour cela s'appuie sur une jurisprudence fédérale mais aussi sur des dispositions cantonales qui portent sur les modalités de l'acte. Cependant, la condition fondamentale de toute réalisation de contrat réside dans l'existence d'un accord des parties sur les caractéristiques essentielles du contrat, en l'espèce ici celui du contrat de vente immobilière. Ainsi les caractéristiques essentielles portent sur l'objet de la vente, l'immeuble. En sus, les parties peuvent prévoir des éléments supplémentaires qui viennent porter sur ces éléments essentiels et qui soient digne d'engagement à leurs yeux. Les premiers éléments sont dits objectivement essentiels alors que les autres peuvent être qualifiés de subjectivement essentiels.

La distinction est d'importance car selon leur catégorisation, les conséquences sur la vente seront différentes car si à défaut d'accord sur les éléments (objectivement) essentiels, il ne peut pas y avoir de conclusion valable du contrat. Afin de limiter les causes de nullité du contrat, l'acte authentique s'applique aux éléments objectivement essentiels mais aussi aux éléments subjectivement essentiels. De cette manière la sécurité juridique dérivée de l'acte

[254] ATF 118 II 32c. 3d, JdT 1993 I 389.

authentique provient du travail fait en amont par le notaire pour éviter que les causes essentielles de nullité portant sur l'accord à obtenir entre les parties puissent être déclenchées.

b) **Vérifications quant aux éléments objectivement essentiels**

Les éléments objectivement essentiels correspondent à ceux que l'application de la loi ne permet pas de compléter, soit ceux qui forment le noyau irréductible du contrat et l'objet minimal du consensus[255]. Ainsi, les autres éléments sont considérés comme accessoires car la loi ou le juge peuvent en suppléer la carence. Dans le cadre d'une vente immobilière, les trois éléments suivants sont de fait objectivement essentiels.

i. Quant aux parties

La définition de l'identité des parties et éventuellement de leurs représentants fait partie de ces éléments qualifiés d'objectivement essentiels, la raison en est probablement dérivée de l'importance que l'acte authentique revêt en termes d'inscription publique qui ne pourrait se départir d'une base saine et indiscutable.

De ce point de vue, nombreux sont les arrêts du TF rappelant l'importance de cette identification soit des parties elles-mêmes soit de leurs représentants. S'il ne fallait qu'en rappeler une, les juges de Mon Repos ont pu signaler[256] combien une erreur même minime de l'identification des représentants dans le cadre d'une vente immobilière remettait en cause le contrat pour cause de nullité. Cela pose, dans le cas d'une opération transnationale, le problème du représentant d'une personne morale ou bien encore à l'acquisition pour le compte d'un mineur. C'est encore le problème épineux de l'acquisition par un couple souhaitant acquérir de

---

[255] *Gauch/Schluep/Schmid*, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil ohne ausservertragliches Haftpflichtrecht, vol. I, 9e éd., Zurich/Bâle/Genève 2008
[256] ATF 112 II 330, JdT 1987 I 71.

l'autre côté de la frontière. C'est bien le problème plus général de la capité des parties et de leur reconnaissance en droit suisse qui doit être maintenant abordée[257].

Dans le cadre d'une opération transnationale, le notaire doit s'assurer de l'identité des parties (et de leurs capacité), il doit donc composer avec des parties qui ne sont pas soumis à la loi suisse dans leurs pays de résidence et qui donc doivent fournir des pièces qui doivent être reconnues en droit suisse. Cette nécessité nous ramène à une problématique de droit international portant sur la reconnaissance des actes internationaux, ici français, dans le cadre des procédures suisses.

Rappelons tout d'abord que le droit fédéral en matière de droit international (DIP[258]), indique que les droits réels immobiliers sont régis par le droit du lieu de situation de l'immeuble (art.99 DIP), affirmant en cela le principe de lex rei sitae. Les choses semblent clairement établies en la matière. Néanmoins, ces transactions immobilières bien que régies par le droit suisse puisque portant sur un immeuble situé en Suisse, requiert parfois des informations relevant d'un autre droit et dès lors c'est la reconnaissance de ces éléments, en générale des actes authentiques qui se dressent au notaire[259].

Le premier cas de figure envisagé est assez simple puisqu'il s'agit du représentant d'une personne morale (ou du moins qui ait la capacité d'acquérir) qui souhaite par sa signature engagée la société dans le contrat de vente immobilière. Il n'existe pas de dispositions particulières autres que celles liés au droit interne sur l'acquisition pas les sociétés et celles définies par la LFAIE.

En substance, le notaire va s'assurer du droit du représentant à engager la personne morale. Il' s'agira soit d'un droit de signature en tant membre de la direction, soit d'une

[257] Il est entendu que seul les cas mentionnés seront abordés et que par conséquent de nombreux autres ont été volontairement écartés afin de ne pas rallonger l'analyse.
[258] Loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987
[259] Rumpf, J.D., « la réception à l'étranger de l'acte authentique français », La semaine juridique-notariale et immobilière, N°29, 18 juillet 2014.

procuration pour agir. Dès lors, ce sera le DIP[260] d'une part, la convention de Lugano[261][262] de l'autre qui régiront la reconnaissance de fait, la légalisation ou l'acceptation[263] de certains actes français.

Les autres cas de figures envisagées portent sur un achat de la part d'un mineur ou bien encore par un couple. En effet, de par leurs spécificités, mineurs et concubins doivent être protégés ou peuvent être au bénéfice d'une procédure particulière. En suisse et dans le cas d'un achat par un mineur personne à l'étranger, ce sera le droit interne qui a priori sera pertinent pour statuer sur la légalité de l'acte. A ce propos, dans la situation classique du mineur sous autorité parentale, c'est le pouvoir d'administration des parents qui permettra à ce dernier de pouvoir engager le mineur dans le processus d'acquisition. C'est donc la reconnaissance de ce pouvoir au niveau international et en Suisse spécifiquement que se fonde la possibilité pour ce mineur d'acquérir.

Le DIP bien qu'il aborde cette question en réserve ses tenants à d'autres textes internationaux comme la convention de la Haye[264]. Cependant en droit suisse, dans une telle configuration, rien ne s'oppose à ce qu'un mineur puisse acquérir un bien immobilier[265]. Dès lors la limitation qui pourrait s'opérer résiderait du fait que la LFAIE limite l'acquisition à un bien immobilier par famille.

---

[260] Rumpf cité précédemment.

[261] Convention concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale conclue à Lugano le 30 octobre 2007.

[262] Gilliéron, P.R., La mise en œuvre de la concention de Lugano : un grain de sable, Journal des tribunaux- Poursuites II, Société du Journal des tribunaux, 2008, pp 107-121.

[263] Aucun texte fédéral ne dispense de légalisation les actes sous seing privé

[264] Convention concernant la compétence, la loi applicable, la reconnaissance, l'exécution et la coopération en matière de responsabilité parentale et de mesures de protection des enfants conclue à La Haye le 19 octobre 1996.

[265] Meier, P., Droit de Tutelle et actes immobiliers : questions choisies, Revue du droit de tutelle, Konferenz für kinder- und Erwachsenenschutz KOKES, 2008, pp 251-292.

Dans le cadre de l'acquisition par un couple, on voit poindre là le problème de la liberté de souscrire au contrat et des problèmes que le potentiel régime matrimonial retenu au moment de la signature impliquera en cas de divorce[266]. Tout d'abord, il faut se souvenir qu'en Suisse, l'acquisition d'un bien immobilier peut se faire sous différentes formes, en particulier la propriété commune ou bien encore la copropriété. Par ailleurs, en fonction du régime matrimonial retenu, la question immobilière et la liberté d'engagement d'un concubin sera contrainte par le droit de la famille qui s'exprimera par exemple au travers de l'article 228 al.1 du code civil suisse relatif à l'exigence de consentement dans le cadre d'un acte dépassant l'administration ordinaire des biens[267]. Enfin, c'est la reconnaissance du régime matrimonial étranger en droit suisse qui doit être tranché.

En effet, du fait de la forme de propriété, copropriété ou propriété commune, le droit sur l'immeuble semble être clarifié pour les époux ou partenaires enregistrés, cependant les régimes matrimoniaux étrangers dans le cadre duquel les actes sont passés nécessitent d'être reconnu par le droit suisse[268]. De ce point de vue, il convient de noter qu'un mariage valablement célébré à l'étranger est reconnu en Suisse si dans le même temps, cette institution est reconnue en Suisse[269] [270]. Ainsi, l'acquisition immobilière pour être valable doit respecter les conditions définies par le régime matrimonial suisse. Une acquisition qui ne la respecterait pas se verrait donc souffrir d'une cause de nullité. On objectera cependant que l'article 36 du DIP ne reconnait pas la cause d'incapacité dans le cadre d'actes juridiques relevant du droit de la famille, du droit successoral ou du droit des droits réels immobiliers.

---

[266] Rappelons que l'hypothèse de divorce ne sera pas abordée dans le cadre de ce travail

[267] Fountoulakis, C, D'andrès, J., Wohlgemuth, J., Quelques enjeux de l'interaction entre le droit foncier, le droit de la protection de l'adulte et le droit de la famille, Revue suisse du notariat et du registre foncier, Zürcher Notaraitsverein, 98/2017, pp 1-28.

[268] Papaux van Delden, M.L., Mariage, partenariat enregistré, concubinage: évolutions récentes en matière de conclusion et validité , La pratique du droit de la famille, Stämpfli Verlag AG, 2017, pp 913-952.

[269] Art.46 DIP.

[270] Bonetti, D., Le régime matrimonial et les successions Reconnaissance et application en droit international, l'Expert Comptable Suisse, 12/2012, pp989-993.

ii. L'immeuble

Le second élément objectivement essentiel est constitué par l'immeuble lui-même, raison principale du contrat. Le contrat de vente et simultanément d'achat nécessite une volonté des parties de s'accorder sur les caractéristiques de l'objet échangé (art.2 CO). Celui-ci doit donc être déterminé ou déterminable. Il ne s'agit pas seulement d'en préciser la surface ou de pouvoir la mesurer mais aussi d'en indiquer la forme et d'en préciser la position.

Il en ressort que ces caractéristiques essentielles doivent être définies dans le contrat pour être valables. Par conséquent, bien qu'ayant adopté la forme authentique, ce contrat de vente peut, en cas de mauvaise définition, d'une part ne pas être valable, voire ne pas avoir été conclu. En effet, bien que signé, le contrat ayant subi la forme authentique, la vente a été annulée sur la base d'un vice de consentement qui découle d'une mauvaise définition de la parcelle faisant l'objet de ce contrat[271].

Concernant les surfaces, les mesures et le positionnement, la LFAIE et son ordonnance indiquent que pour les immeubles d'habitation, les non-résidents sont contraints à se limiter à des biens immobiliers dont les surfaces ne peuvent dépassées certains seuils. Selon ce texte, l'acquisition d'une résidence secondaire ne peut porter que sur des biens dont la surface habitable est de 200 mètres carrés au maximum et dont la parcelle ne peut dépasser 1000 mètres carrés (limites portées à 250 et 1500 mètres carrés selon certains cas spécifiques).

Une autre question relative à l'objet doit être soulevée provenant de la nature de l'immeuble, qui par essence peut être l'objet d'une location essentiellement pour habitation. Dans ce cas de figure, l'acquisition portera sur un bien loué faisant donc l'objet d'un contrat de bail d'habitation. La question est de savoir ce qu'il adviendra du locataire après le transfert de propriété. Il est intéressant de noter que jusqu'en 1989, le principe régissant cette situation s'appuyant sur la maxime suivant « Kauf bricht Miete » (la vente rompt le bail). Ainsi, le nouveau propriétaire qui n'était pas partie au contrat de bail se voit en position de récupérer

[271] ATF 127 III 248.

rapidement, avec quelques limites toutefois comme l'obligation de respecter le prochain terme de renouvellement, le bien nouvellement acquis.

La réforme de 1989 du CO et de son article 261 emportait le principe précédent et en adoptait un autre « la vente ne rompt pas le bail ». Le locataire se voyait conforter dans sa position d'occupant et voyait s'éloigner la menace d'une mise à disposition du bien. Il reste malgré tout au nouveau propriétaire une possibilité, somme toute limitative, de retrouver son bien s'il peut justifier que lui ou ses proches en ont besoin urgemment pour se loger[272].

iii. Prix

Le dernier élément objectivement essentiel est constitué du prix, contre prestation du transfert de l'immeuble et base fiscale. Il doit figurer sur l'acte authentique de manière véridique et complète[273] [274]. Grand est alors le danger de ne pas exprimer clairement ce prix de vente, respectivement d'achat soit en omettant d'en déterminer les modalités de paiement ou du moins en ne les clarifiant pas suffisamment, soit en laissant le prix dans des conditions de déterminations qui ne soient pas assez précises[275].

En premier lieu, le prix de vente doit respecter le principe de véracité, ce qui implique que l'acte doit mentionner un prix qui ne soit pas inférieur[276] ou supérieur[277] au prix réellement

---

[272] Jandin, N., Vente d'un immeuble loué, Der Grundstückkauf / La vente immobilière Beiträge der Weiterbildungsseminare der Stiftung Schweizerisches Notariat vom 20. Januar 2009 in Zürich und Lausanne, Schulthess Juristische Medien AG, 2010, pp 449-468.

[273] Koller, A., Der Grunstücklauf, Schweizerischer Anwaltsverband, N°107, 2017, pp 107-118.

[274] Chappuis, C., Kuonen, N., Contenu matériel de l'acte de vente immobilière, in Der Grundstücklauf/La vente immobilière Beiträge der Weiterbildungsseminare der Stiftung Sweizeriches Notariat vom 20.Januar 2009 in Zürich und Lausanne, , Schulthess Juristische Medien AG, 2010, pp 15-37.

[275] Bianchi, F, Quelques reflexions sur le prix dans une vente immobilière, Revue de droit privé et fiscal du patrimoine, Schulthess Editions romandes, 2009, pp 31-37.

[276] ATF 104 II 99, Jdt 1979 I 16, ATF 98 313, Jdt 1973 I 545.

[277] ATF 89 II 398, JdT1961 I 210, ATF 78 II 221, JdT 1953 I 232.

arrêté pour la transaction[278]. C'est encore le cas si le il existe une contradiction manifeste entre le prix de vente annoncé dans le contrat considéré comme total et une des clauses qui envisageait en sus de ce prix une reprise d'une cédule hypothécaire au porteur. Les juges du TF en ont déduit que du fait de cette contradiction, le prix n'avait pas été exprimé clairement et que le principe de véracité avait donc été violé[279].

En second lieu, l'acte doit porter une indication complète du prix, ce qui implique que toutes les prestations auxquelles s'engage le vendeur au bénéfice de l'acheteur doivent être mentionnées. Cette obligation porte non seulement sur les prestations déjà réalisées, donc avant l'acte mais également celles qui l'ont été ou le seront à l'égard de tiers[280].

En troisième lieu, le prix doit être déterminé ou pour le moins déterminable si tous les éléments pour le déterminer figurent dans l'acte authentique sans recours supplémentaire à un nouvel accord des parties prenantes[281]. Dès lors une méthode de calcul précise ou une référence à des facteurs externes au contrat tels que des indices officiels permettront de rendre ce prix déterminable[282].

En dernier lieu, les modalités de paiement, si elles se réfèrent bien à la transaction envisagée, bénéficient d'un statut ambigu par rapport à l'acte authentique et aux éléments objectivement essentiels du contrat. La question reste en suspens car la doctrine, accompagnée de la jurisprudence ne semble pas pouvoir trancher définitivement sur le fait que les modalités de paiement puissent être considérées comme des éléments objectivement essentiels et donc devoir adopter une forme authentique[283]. Un autre élément devrait pouvoir être considéré comme essentiel il s'agit de la volonté de transférer l'immeuble et le prix. Si cette intention est

---

[278] Reifen, N., Le contrat de vente immobilière, l'expert comptable suisse, 10/05, pp 801-802.

[279] ATF 5A.33/2006 du 24 avril 2007 non publié.

[280] ATF Steinauer, P.H., Les droit réels, t.II, 4ème édition, Berne 2012, p 76., note de bas de page 12.

[281] Chappuis/Kuonen, précité, p.26 et s.

[282] Arrêt du Tribunal Fédéral, 4A-24/2008 du 12 juin 2008 c. 3.1 = RNRF 90/2009

[283]Spahr, S., Forme authentique et prix de vente immobilière in Une empreinte sur le Code Civil Mélanges en l'honneur de Paul-Henri Steinauer, Stämpfli Verlag AG, 2013, pp 813-826.

nécessaire, elle ne sera pas, cependant intégrée à notre analyse car il serait trop fastidieux d'en aborder toutes les facettes dans le cadre de notre travail ce qui nous amène à nous pencher sur la seconde catégorie d'éléments.

c) **Vérifications quant aux éléments subjectivement essentiels**

Les éléments subjectivement essentiels sont ceux qu'il n'est pas indispensable de par la loi de fixer, mais qui sont la condition nécessaire de l'accord des parties. Ils deviennent essentiels non pas par la loi qui l'oblige mais par la volonté des parties. C'est la jurisprudence qui guide dès lors cette analyse en se basant sur « le cadre naturel de la vente » pour identifier les éléments soumis à la forme authentique.

Il convient de reconnaitre que si la forme authentique s'applique à tous les éléments nécessaires à l'accord, c'est-à-dire aux éléments objectivement essentiels et subjectivement essentiels, ces derniers, puisque la loi ne les vise pas individuellement, souffrent d'une restriction forte, car seuls les éléments qui sont directement nécessaires à la conclusion du contrat devront adopter la forme authentique. Cette distinction entre éléments directs et les autres plus éloignés est somme toute difficile à circonscrire et c'est par le prisme de la jurisprudence[284] qu'il a été possible de retenir ceux des éléments qui bénéficieraient de ce qualificatif. Ainsi, selon la jurisprudence, ces éléments s'insèrent dans le cadre naturel du contrat[285] [286].

Il apparait assez clairement que c'est donc une démarche de pas à pas qu'il convient d'adopter par le notaire afin de décider si des éléments subjectivement sont essentiels ou non

---

[284] ATF 113 II 402 c. 2a, JdT 1988 I 67, 69

[285] Une obligation « doit avoir sa cause dans une créance qui n'est aps étrangère au contenu naturel de la vente, ce qui est promis devant apparaitre comme la contre-prestation du prix stipulé ou de transfert de propriété ».

[286] L'objet de l'obligation « doit se situer dans le cadre de la vente, influer sur la sitauation juridique de la chose vendue et concerner directement le contenu du contrat ».

au contrat de vente immobilière et dès lors de leur donner la forme authentique. Cette capacité à distinguer est d'autant plus nécessaire dans le cadre de la réalisation de contrats mixtes[287][288] qui par nature mitigent des éléments plus ou moins essentiels à la réalisation du contrat. Ainsi se clôt ce premier développement sur le rôle du notaire quant à l'acte authentique et les vérifications qu'il se doit de diligenter pour que le contrat d'achat /de vente puisse être valable. Il se poursuit par les autres contraintes que le non résident se voit opposer lors d'une telle transaction, s'il a déjà été abordé de manière partielle la principale d'entre elles (LFAIE), d'autres textes viennent renchérir la difficulté de cette démarche.

2) La Loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger et autres contraintes légales

En effet, si la LFAIE est la source principale de la codification relative à l'accession à la propriété pour les non-résidents, instaurant en cela une discrimination de fait entre résidents et les autres, ce texte n'est pourtant pas le seul à contrevenir à l'appétence des non-résidents pour l'immobilier suisse, la Lex Weber et la loi contre le blanchiment fournissent elles aussi des entraves pouvant empêcher la réalisation de ces souhaits.

a) La Loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger et le cas des frontaliers

Il n'est pas envisagé de répéter ici les développements exposés précédemment mais plutôt de venir préciser certains points portant sur l'application d'un point de vue générale et pour les frontaliers en particuliers.

La première remarque vient éclairer la procédure d'autorisation qui de fait se déroule en deux étapes, la première visant à respecter les conditions fédérales issues de la LFAIE elle-

[287] ATF 135 III 295, c.3.3

[288] Tercier, P., Favre,P, Les contrats spéciaux, 4ème édition, Genève Zurich Bâle, 2009, pp 1077 et s.

même, la seconde vise à satisfaire aux exigences cantonales du fait de la reconnaissance par la LFAIE de prérogatives cantonales en la matière. L'autorité de décision, les critères plus ou moins restrictifs sont de nature cantonale. Ce niveau cantonal, plus proche du terrain est une émanation du principe de subsidiarité dont le respect est omniprésent en Suisse du fait de la nature fédérale adoptée. En la matière, cette attribution est parfois source de litige mais elle assure que le but visé par cette loi soit le mieux respecté possible par le fait que la protection du sol soit réalisée par des institutions qui soient en prise directe avec ce sol.

La seconde remarque vient de l'application de cette LFAIE aux frontaliers. Le résultat le plus probant de son application est que ce dernier s'il se voit bien couvert par le champ d'application de cette loi, se voit attribuer des droits à l'acquisition qui sont très proches si ce n'est semblable à ceux des résidents. La clarification rendue nécessaire quant à ce statut de frontalier est venue de l'application de l'accord bilatéral avec l'Union Européenne qui instituait une nouvelle définition du frontalier. Auparavant, le frontalier voyait son statut découler de son lieu de résidence qui devait se situer dans une région frontalière à la Suisse et dans une certaine limite géographique. Depuis l'avènement de l'ALCP, les frontaliers sont définis comme des ressortissants d'une partie contractante qui ont leur résidence principale (domicile) sur le territoire d'une partie contractante et qui exercent une activité professionnelle sur le territoire d'une autre partie contractante. Toutefois, il est nécessaire que ce ressortissant retourne régulièrement à son domicile à un rythme au moins hebdomadaire. Conséquemment, un frontalier peut raisonnablement résider sur une partie quelconque du territoire d'un des Etats contractants et exercer son activité dans l'autre Etat. Le Tribunal fédéral a même précisé[289] qu'il faudrait considérer les frontaliers, du moins ceux visés par cet arrêt, non pas comme des frontaliers classiques retournant chaque soir à leur domicile mais comme des « pendulaires internationaux ». Il apparait que la notion de frontalier est plus large que celle communément admise et pourrait donc s'apparenter à la situation d'un nombre accru de personnes qui dès lors verrait leur droit à acquisition facilité.

[289] Tribunal Fédéral, arrêt 2C_875/2008 du 16 mars 2009. Il s'agit en l'espèce d'un résident britannique exerçant une activité lucrative à Verbier à qui le Tribunal a donné raison quant à son souhait d'acquérir un bien dans cette cité.

b) **Lex WEBER**

Après la Lex Keller (LFAIE), un second texte pourrait contrarier la volonté d'acquérir par les non-résidents, il s'agit de la Lex Weber[290]. Le but loué par cette loi est de limiter la construction de résidences secondaires dans des communes dont la proportion de tel logement avait déjà atteint un seuil de 20%. L'idée étant de lutter contre le phénomène de « lits froids » dans de nombreuses stations alpines qui à une absence de vie économique régulière dans les stations concernées s'accompagne d'une hausse des prix qui exclue progressivement les personnes locales désirant acquérir un bien. Ainsi, c'est l'enchevêtrement de la Lex Koller avec la Lex Weber qui façonne l'environnement législatif lors d'une acquisition transnationale.

Depuis l'instauration de cette loi, le Tribunal fédéral a émis de nombreux arrêts soit pour préciser l'application de la loi, soit pour écarter une faiblesse initiale dans sa formulation au moment de son élaboration. Afin de lutter contre le phénomène décrit plus haut, la Haute cour a été appelée à se prononcer sur les constructions existantes et devant être transformées ou bien encore sur des constructions nouvelles. Ainsi, dans deux arrêts récents[291][292] , le Tribunal fédéral a confirmé[293] son interprétation quant à une disposition de l'article 14 de la LRS qui permet de pouvoir modifier l'affectation d''une construction initialement annoncée en résidence principale et lui attribué une qualité de résidence secondaire si le marché n'était pas assez porteur. En l'occurrence, le tribunal fédéral a interdit la construction de chalets de luxe en s'appuyant sur le fait que ces constructions ne trouveraient pas preneur dans la localité visée. Pour appuyer leur raisonnement, les juges ont d'abord indiqué que les promoteurs ne fournissaient aucune indication sur des engagements fermes quant à l'acquisition de ces chalets, d'autre part, les juges ont observé que la population à l'année connaissait un déclin prononcé sur une durée d'observation de trois ans (période couvrant le déroulement de cette affaire). Les juges en ont tiré la conclusion que ces logements annoncés comme principaux ne pouvaient de

[290] Loi fédérale sur les résidences secondaires (LRS) du 20 Mars 2015.

[291] ATF 1C_103/2017 du 16 janvier 2018

[292] ATF 1C_102/2017 du 16 janvier 2018

[293] Tribunal fédéral 1C_263/2016 (21.2.2017)

fait pas être acquis par la population locale et que manifestement ils s'agissaient de résidences secondaires déguisées.

c) **Lutte contre le blanchiment et GAFI**

Un troisième texte semble mériter d'être avancé comme source de contrainte pour un non résident dans sa démarche acquisitive, il s'agit de la loi contre le blanchiment d'argent. Bien que ce texte ne concerne que de manière exceptionnelle les personnes visées dans notre travail, il parait nécessaire, pour le moins de souligner que cette loi a une importance considérable dans la manière de mener les affaires, immobilières en particulier.

En effet, la LBA[294] a influencé les activités financières et le secteur bancaire en instituant dans le droit suisse les recommandations du GAFI. Ainsi, les pratiques frauduleuses ou jugées comme telles sont non seulement combattues par les dispositions générales du droit fiscal mais également par ces dispositions pénales[295]. Par rapport à notre sujet, cette loi oblige les intermédiaires financiers, soumis à cette LBA, de pouvoir déterminer l'origine des fonds et s'assurer de leur provenance licite mais encore de pouvoir identifier le bénéficiaire final de l'opération. En matière immobilière, la portée de ces textes est cruciale car la fraude fiscale est pratiquée par la manipulation des prix d'achats/de vente à la hausse ou à la baisse par rapport à une valeur dite « normale ». L'idée étant soit de blanchir de l'argent de sources illégales ou bien encore de contourner les règles fiscales d'impositions sur les droits d'enregistrement ou l'imposition des gains[296].

[294] Loi fédérale concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme du 10 octobre 1997.

[295] Matthey, S., Blanchiment de fraudes fiscales : les conséquences des nouveaux articles 305 bis Ch.1 bis CPS et 14 Al.4 DPA, La semaine judiciaire doctrine, Société genevoise du droit et de la législation, 2016, pp 285-322.

[296] Stoll, D., Le blanchiment par la pierre, L'expert comptable suisse, 4/2012, pp 244-247.

Au-delà de la manipulation des prix, qui rappelons-le entraine annulation de la vente, l'opération doit nécessiter que l'intermédiaire ou les personnes soumis à la LBA puissent identifier le bénéficiaire final de l'opération. Or, comme signalé, il existe de nombreuses possibilités de conserver soit un anonymat (SA avec actions au porteur) ou détenir un bien au travers d'une personne tierce (trust, contrat fiduciaire…). Du fait de la LBA, les intermédiaires soumis doivent donc pouvoir satisfaire à ces demandes. Il est de ce point de vue intéressant de noter que les notaires ne sont pas soumis à cette LBA pour l'ensemble de leurs activités, mais seulement pour certaines de ces dernières. Les non-résidents doivent donc approfondir cette question lorsque leur souhait d'acquérir se heurte à une application stricte de la LFAIE. A cette potentielle faille du système, y répond une question de prime importance, quelle est la responsabilité du notaire à l'égard des acheteurs non-résidents.

3) Responsabilité du notaire

L'examen de cette question s'articulera sur une partie générale relative à la responsabilité du notaire dans ses activités générales et de sa responsabilité particulière découlant des règles fiscales. Ce développement s'appuiera avantageusement sur le fait que l'activité notariale est définie au niveau cantonal et est donc soumise à 26 potentielles définitions.

a) **En générale**

Il parait sensé en premier lieu de rappeler que de personne responsable il n'y en a qu'une le notaire, mais que de responsabilité il peut y en avoir plusieurs à savoir civile, pénale et disciplinaire. Du point de vue civil, la responsabilité du notaire peut être codifiée soit au niveau fédéral, soit au niveau cantonal. Pour expliciter ce point, le droit fédéral laisse la possibilité au canton de « dire » quand la responsabilité du notaire peut être engagée, ceci uniquement dans sa fonction ministérielle[297]. Dès lors soit le droit cantonal s'applique à l'exclusion du droit

[297] Art 61 al.1 CO

fédéral, soit le droit fédéral[298] s'applique et le droit cantonal vient compléter soit, enfin le droit fédéral s'applique dans sa totalité, ceci en fonction du fait que le canton a légiféré, a renvoyé au texte fédéral ou n'a simplement pas légiféré. Dans le cadre de sa fonction ministérielle, il est nécessaire que cinq conditions soient réunies pour que sa responsabilité puisse être retenue[299]. Pour les autres de ces activités, dites accessoires, c'est le droit privé fédéral qui règle l'engagement de sa responsabilité.

Du point de vue pénal, sa responsabilité est retenue si son infraction remplit des conditions objectives et subjectives ce qui implique qu'il agisse intentionnellement, avec conscience et volonté. Certaines de ces infractions sont alors poursuivies automatiquement, d'autres uniquement sur demande[300].

Sa responsabilité disciplinaire qui vise à s'assurer que ce dernier adoptera de nouveau dans le futur un comportement correct pourra être retenue, suivant en cela Mooser[301] « D'une façon générale, la responsabilité disciplinaire du notaire est engagée pour toute violation des prescriptions légales sur le notariat, toute atteinte à la dignité ou à la réputation de la fonction et pour tout comportement déloyal en affaires (cf. art. 40 al. 1LN-BE; art. 34 al. 1 LN-FR; art. 50 al. 1 et 3 LN-GE27; art. 24 al. 1 LN-NE; art. 20 LN-VS; art. 129 al. 1 LN-VD). La faute est nécessaire. »

Voilà rapidement parcouru les types de responsabilités auxquelles un notaire peut faire face dans l'exercice de son ministère, et donc quelles pourraient être les pistes suivies par le non résident pour faire valoir ses droits. Se pose dès lors logiquement la question, puisque le notaire, a priori, constituera la première et probablement la seule source d'information pour ces non-résidents, quelle informations peuvent ils en attendre. Ceci de manière générale et dans le cadre de l'activité immobilière en particulier.

---

[298] Art 41 ss CO

[299] Passaplan, J., La responsabilité du notaire : aspects théoriques et actualité jurisprudentielle, La pratique contractuelle 5 Symposium en droit des contrats, 2016, pp 157-167.

[300] Mooser, M., Droit notarial en Suisse, 2 ed., Stämpfli, 2014, N 358.

[301] Mosser, M., La responsabilité disciplinaire du notaire, Revue fribourgeoise de jurisprudence, n°I, Kantonsgericht, 2002, pp 285-301.

De manière générale, le notaire fournit une information qui est supposée être délivrée dans le cadre de son activité ministérielle, ceci que l'acte doive adopter une forme authentique ou sous seing privé (modèle allemand). C'est donc le droit cantonal qui définit ce que doit être cette information juridique délivrée. Par conséquent ces cantons seront catégorisés, selon une approche d'abord géographique, puis juridique comme latins ou allemands ce qui permettra de plus facilement identifier le devoir d'information et sa nature soit de droit public soit de droit privé302. Il est toutefois possible de déjà préciser que l'obligation du notaire d'informer sur les conséquences juridiques de l'acte envisagé et le contenu qu'il peut avoir se retrouve dans toutes les lois cantonales sur le notariat latin[303]. Il en découle une quasi créance sur le notaire liée au droit à l'obtention de l'information juridique selon les modalités fixées par la loi cantonale[304]. En cas de litige, Il conviendra donc pour le notaire de montrer qu'il a suivi un comportement lui permettant d'exécuter pleinement ses obligations légales et pour l'autre partie d'apporter la preuve de ses manquements.

Ceci apporte une profonde différence au modèle allemand qui lui distingue entre devoir d'information juridique et devoir de conseil, ce qui pour ce dernier le fait tomber dans le panier du droit privé. Le problème provient du fait que les cantons latins se divisent entre ceux[305] qui ont une vision bipartite de l'information juridique (proche du modèle allemand) et ceux[306] qui en ont une vision tripartites mélangeant (ou pas) en fonction les obligations ministérielles et privées. Cette confusion des genres ne peut que bien sûr complexifier la tâche du demandeur. A cette première difficulté s'en greffe une seconde, le notaire n'a un devoir d'information juridique que général et non pas un devoir d'information juridique de faits ou de conseil ayant une portée économique. Si cette délimitation semble assez facile à tracer, elle n'en est pas moins difficile à cerner dans la pratique.

---

[302] Piotet, D., La responsabilité patrimoniale des notaires et autre officiers publics, Zurich 1981, pp 59 et ss.

[303] Vaud, Loi sur le notariat du 29 juin 2004, art. 107; Valais, Loi sur le notariat du 15 décembre 2004, art. 6; Genève, Loi sur le notariat du 25 novembre 1988, art. 11.

[304] Piotet, D., Application en droit immobilier, Die Belehrungs- und Beratungspflicht des Notars / L'obligation d'informer du notaire, Schulthess Juristische Medien AG, 2006, pp163-194.

[305] Genève, Neuchâtel et Berne, Jura et Fribourg.

[306] Bâle ville, Valais et Vaud.

En matière immobilière, cette information juridique se retrouve dans la réalisation de l'acte authentique, le notaire doit faire en sorte de remplir pleinement ses obligations légales déterminées par le droit cantonal. Comme nous l'avons vu, s'il ne procède pas avec diligence lors de la réalisation de l'acte, en particulier en ce qui concerne les éléments objectivement essentiels du contrat, c'est la nullité de l'acte qui sera statuée. La responsabilité du notaire pourra alors être engagée. Cette première tentative de démarcation quant à l'obligation d'informer, nous mène à la seconde celle de l'information fiscale.

b) **En matière fiscale**

La question vaut la peine d'être posée et la réponse d'être approchée. En effet, le métier de notaire s'est largement complexifié au cours des dernières années[307] du fait de l'accumulation de textes visant à lutter contre le blanchiment[308] [309] et indirectement contre la fraude fiscale, à développer la transparence économique[310] ou bien encore assurer une meilleure reconnaissance des actes étrangers[311] (liste non exhaustive).

Devant la croissance continue du nombre d'opérations transnationales à l'instar de l'inflation législative qui les gouverne, le notaire peut, éventuellement doit, fournir une information fiscale qui entrainera potentiellement sa responsabilité. L'interrogation faite par les non-résidents porte donc sur la nature et l'étendue de l'information fiscale délivrée par le notaire et donc la responsabilité qu'il engage en le faisant. Cette dichotomie entre la nature et l'étendue est tout particulièrement difficile à soutenir puisque la nature obligatoire de l'information fournie détermine le plus souvent son étendue.

---

[307] Fontanet, R.P., Coup d'oeil sur l'évolution actuelle du notariat en Europe, Revue de droit privé et fiscal du Patrimoine, Schulthess Editions romandes, 2016, pp 122-134.

[308] Convention OCDE sur l'entraide administrative en matière fiscale de 2011 et l'Accord multilatéral du 29 octobre 2014 entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers.

[309] Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) du 18 mars 2010, entré en vigueur entre 2013 et 2016.

[310] IVème Directive européenne du 20 mai 2015 sur la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du terrorisme.

[311] les dispositions de la Convention de Lugano du 16 septembre 1988 concernant la compétence judiciaire et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale.

L'analyse de la législation apporte un début de réponse. Comme signalé précédemment, tous les cantons romands ont inscrit dans leurs lois l'obligation pour le notaire d'informer ou d'éclairer sur les conséquences juridiques des actes passés. Par contre, ou plutôt, trois cantons[312] ont ajouté une disposition précisant que l'information délivrée avait aussi une dimension fiscale[313]. L'analyse de la jurisprudence en la matière ne permet pas de suivre un fil rouge quant à la position des tribunaux en la matière. Il apparait seulement que la position ancienne selon laquelle le notaire n'est pas responsable des conséquences fiscales de ces actes n'a plus cours. Il s'en suit que les conséquences fiscales des actes qu'il a instrumentalisés sont de sa responsabilité « ministérielle »[314]. Pour les activités de conseil, ce sera le droit privé qui sera mobilisé[315] . La doctrine reste très divisée sur la question soit en limitant la responsabilité du notaire[316], soit en lui reconnaissant cette obligation mais sans en quantifier l'étendue[317]. Enfin de compte, deux positions s'affrontent, la première atténuant de principe une réelle responsabilité fiscale du notaire, arguant que l'information délivrée est fondamentalement juridique, la seconde mettant en avant qu'il n'est plus possible de laisser le client dans le doute et l'incertitude fiscale relative à son opération.

Après tant de responsables et personnes compétentes, il apparait vain ici de vouloir proposer une solution uniforme à l'appréhension de ce problème. Cependant, une solution intéressante serait de procéder à une subdivision de l'information fiscale prodiguée par le notaire[318]. Ainsi en distinguer l'information obligatoire qui nécessite une information complète de la part du notaire, de l'indication obligatoire selon laquelle le notaire attire l'attention des parties sur les conséquences fiscales de l'acte qu'il convient de faire examiner au besoin par

[312] Les cantons de Genève, de Fribourg et du Tessin.

[313] Exemple avec Fribourg , art. 25 al. 1bis LN:"attire leur attention sur les conséquences fiscales des actes à passer".

[314] JdT 2003 III 109

[315] Flückiger, A., Die Mehrwertsteuer bei offentlich beurkundeten Grundstückgeschäften, RNRF 77 p. 73

[316]Brückner, C., Schweizerisches Beurkundungsrecht, Zurich 1993

[317] Mooser, M., Le droit notarial en Suisse, 2 edition, Edition Stämpfli, Berne 2014.

[318] Bugnon, M., Noel, Y., Application en droit fiscal - Principes généraux, Die Belehrungs- und Beratungspflicht des Notars / L'obligation d'informer du notaire, Schulthess Juristische Medien AG, 2006, pp 265-275.

des spécialistes autres et du conseil fiscal proprement dit qui relève de l'activité accessoire. En fin de compte, le notaire est apparu comme un rouage essentiel du processus d'acquisition transnational puisque responsable de l'acte authentique, il est encore celui vers lequel il est possible de se retourner, éventuellement en cas de litige fiscal, Ceci vient d'être vu pour le cas suisse, qu'en est-il dans le cas français.

B - La situation française

L'acquisition par des non-résidents de biens immobiliers situés en France présente de nombreuses caractéristiques communes avec cette même opération réalisée en Suisse, cependant, le rôle du droit communautaire sera plus prégnant.

La place accordée au notaire est primordiale dans la réalisation d'une telle opération. La loi lui attribue la charge de l'élaboration de l'acte authentique, document nécessaire à l'inscription au registre foncier. Ce rôle est donc fondamental et la loi lui attribue d'ailleurs un monopole, monopole qui a été confirmé dernièrement par la CJCE[319] qui a rappelé que le traité ne s'oppose pas à ce que les Etats membres attribuent aux seuls notaires le pouvoir d'identifier les actes soumis à la publicité foncière. Il se doit d'administrer la vente et l'acte authentique ce qui dans le cadre d'une opération présentant un caractère d'exterritorialité peut lui procurer certains besoins d'extensions de ses vérifications habituelles.

1) Vérifications quant aux personnes

Rappelons tout d'abord, que la loi ne traite pas particulièrement du non résident, mais plutôt de l'étranger qui est considéré comme celui qui n'a pas la nationalité française. Sont étrangers ceux qui n'ont pas la nationalité française ou qui sont apatrides. D'autre part, la loi établit une égalité entre nationaux et étrangers quant à la jouissance des droits réels immobiliers en particulier celui du droit de propriété immobilière.

[319] C.J.C.E., 9 mars 2017, n°C-342/15

Ainsi défini, c'est le cadre français qui régit les acquisitions (respectivement les ventes d'immeubles) en lien avec une personne dite étrangère et c'est par conséquent le principe de lex rei sitae qui opère. Cet ancrage au droit français ne doit pas être compris comme un recours inconditionnel à toutes les lois françaises pour régler les questions pouvant apparaitre lors de cette opération. En effet, ce principe a une portée certaine quant aux droits réels immobiliers (prérogatives du propriétaire, suretés, …) mais il ne serait s'appliquer à toutes les dimensions de la transaction. Le contrat régissant la vente obéit à une loi propre tout comme les capacités des parties. Du fait du caractère d'extranéité du contrat, le problème de conflits de lois relatif au contrat de vente est donc susceptible d'émerger.

a) **Capacité**

Le contrat d'achat, immobilier (respectivement de vente) est considéré en droit international comme relevant de l'acquis communautaire (Rome I)[320] [321]. A ce titre, le règlement autorise une unification du droit des contrats privés au sein de l'Union européenne, sans pouvoir toutefois prétendre à sa généralisation étendue à toutes les dimensions du contrat[322].

Le règlement, reposant sur les principes d'autonomie de la volonté et sur la liberté de choix[323], admet des exceptions à cette application générale de ces principes en particulier en matière de droit réel immobilier[324]. Ainsi, c'est la loi du lieu de situation de l'immeuble qui sera retenue. De même sur la forme, le règlement en son article 11§ 5 réitère le fait que c'est la loi

[320] Règlement européen N°593/2008 du 17 juin 2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles entré en vigueur le 17 décembre 2009

[321] Callé, P., La loi applicable au contrat de vente immobilière : quid des règles impératives ?, La semaine juridique-notariale et immobilière, N°26, 28 juin 2013,pp 28-33.

[322] Legrand, V, Règle de compétence exclusive du règlement de Bruxelles I en matière de droit réels immobiliers, Petites affiches, n°124, 22 juin 217, pp 12-14..

[323] Art. 3 du règlement

[324] Art 4 § 1, c et d du règlement

de situation qui doit être appliquée. Si dans le cas qui gouverne notre intérêt, la législation française semble régir en toute quiétude la transaction tant sur le fond que sur la forme, il apparait toutefois que les questions relatives à la capacité des personnes physiques et au régime matrimonial des acquéreurs sont considérées comme des exceptions aux règles générales prescrites[325]. Ces éléments doivent donc être vérifiés[326] par le notaire à l'aune de ce règlement et des législations nationales respectives[327]. La règle générale étant que la capacité se détermine en fonction des conditions légales du pays de résidence de l'acquéreur.

Subrepticement, la question se dévoile lorsqu'il s'agit de l'acquisition d'un bien immobilier par un mineur étranger puisqu'il est, par nature, frappé d'incapacité. Le notaire doit donc déterminer si l'acquéreur est mineur et selon quelle loi. Il doit alors particulièrement veiller à ce que sa solution soit respectueuse des textes nationaux mais encore de la convention de la Haye du 5 octobre 1961[328], du règlement (CE) n° 2201/2003 du conseil du 27 novembre 2003[329] et de la convention de la Haye du 19 octobre 1996[330] afin de résoudre les potentiels conflits de lois et conflits de juridictions. L'analyse ces textes semble montrer qu'en la matière, il convient de regarder la résidence habituelle du mineur et non sa nationalité afin de déterminer la loi applicable et la juridiction compétente[331].

De même, la situation se représente lorsqu'il advient que l'acquisition concerne des étrangers concernés par l'application d'un régime matrimonial. En effet, le mariage et ses effets

---

[325] Art10 du règlement.

[326] Art 5. du décret n°71-941 du 26 novembre 1971 relatif aux actes émis par les notaires

[327] Jurisclasseur Notarial Fasc.380 « vente d'immeubles-Etrangers »mise à jour au 17 juin 2015.

[328] Convention de La Haye du 5 octobre 1961 sur la compétence des autorités et la loi applicable en matière de protection des mineurs, entrée en vigueur depuis le 10 novembre 1972

[329] règlement (CE) n° 2201/2003 du conseil du 27 novembre 2003 relatif à la compétence, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière matrimoniale et en matière de responsabilité parentale, applicable depuis le 1er mars 2005 (règlement Bruxelles II bis).

[330] convention de La Haye du 19 octobre 1996 concernant la compétence, la loi applicable, la reconnaissance, l'exécution et la coopération en matière de responsabilité parentale et de mesures de protection des enfants, en vigueur depuis le 1er février 2011

[331] Glover-Bondeau, S., Acquisition ou cession d'un immeuble en France par un mineur de nationalité étrangère ou résidant à l'étranger, La semaine juridique – notariale et immobilière, N°26, 28 juin 2013.

ont une portée pécuniaire pour les époux en premier lieu, mais également pour les tiers. C'est la raison pour laquelle il convient de déterminer si ces biens seront considérés comme propres, leur propension dans chacun des patrimoines des époux en cas de divorce…. Dans le cas présent, à savoir l'acquisition en France d'un bien immobilier, le notaire portera une attention particulière aux textes législatifs[332][333][334] pouvant façonner son raisonnement et résoudre les potentiels conflits de lois ou de juridictions. C'est donc par une identification initiale du régime matrimonial en vigueur au moment de l'acquisition (de la vente) que le notaire pourra précéder à ses vérifications. De cette identification découlera la nature des biens (propres, …) et le pouvoir respectifs d'engagements des époux. Ce n'est qu'au terme d'une telle démarche que le notaire pourra instrumentaliser l'acte de manière cohérente[335].

b) **L'acquisition au travers de la SCI de droit français**

Si le premier développement a permis de scruter ce qu'il en était quant aux vérifications de la part du notaire quant aux personnes physiques souhaitant acquérir, il apparait dès lors souhaitable de s'intéresser à l'acquisition au travers d'une SCI de droit français dont les associés seraient étrangers. Seule cette situation sera abordée afin de limiter l'étendue de nos propos à un phénomène répandu[336] et pour éviter de devoir s'interroger sur une acquisition au travers d'une personne morale étrangère civile (SCI belge ou luxembourgeoise) ou commerciale (SA suisse par exemple). Cette hypothèse permet encore d'éviter de se poser la question de la

[332] Le droit commun antérieur pour les époux mariés avant le 1er septembre 2012.

[333] Convention de la Haye du 14 mars 1978 sur la loi applicable aux régimes matrimoniaux pour les époux mariés avant le 1er septembre 1992 (convention universelle qui a vocation à s'appliquer tant pour les Etats membres que pour les Etats tiers)

[334] M. Buschbaum et U. Simon, Les propositions de la Commission européennes relatives à l'harmonisation des règles de conflit de lois sur les biens patrimoniaux des couples mariés et des partenariats enregistrés : Rev. crit. DIP 2011, p. 801. - M.Revillard, Propositions de règlements communautaires sur les régimes matrimoniaux et les effets patrimoniaux des partenariats : LPA 2011, n° 131, p. 3. - R. Crône, La loi applicable au régime matrimonial, hier, aujourd'hui et demain…, Mélanges en l'honneur de G. Champenois : Defrénois 2012, p. 217.

[335] Devisme, M., L'analyse de la situation matrimoniale de l'acquéreur ou du vendeur dans un contexte international : une démarche essentielle, La semaine juridique-notariale et immobilière, N°26, 28 juin 2013,pp 33-39.

[336] Plus de 520 000 SCI à fin 2015 selon INSEE, les entreprises en France 2016.

capacité de la société à passer des actes juridiques, ce qui serait le cas avec un véhicule juridique étranger[337] (bien que du fait de l'acquis communautaire les SCI étrangères tout comme les personnes morales ont en principe cette faculté[338]).

Dès lors, la question porte sur le droit pour des étrangers de créer une SCI et d'acquérir un bien immobilier par son intermédiaire. De ce point de vue, les règles qui sous-tendent la création de la SCI se retrouvent dans la lex societatis qui s'appuie sur l'article 1387 code civil français qui institue la société civile et en décrit les caractéristiques particulières comme par exemple quant à la personne « associée », la localisation du siège social et sa nationalité. Dans les développements précédents, il a été vu qu'il existe une égalité de principe entre nationaux et étrangers ce qui répond à notre interrogation, les étrangers peuvent participer à une SCI et jouir, ainsi que répondre des mêmes droits et obligations.

Il en ressort que la SCI est un vecteur d'acquisition également adapté pour les étrangers et en particulier les résidents suisses. Cela leur permet de pouvoir de détenir et de transmettre plus facilement des biens immobiliers dans un contexte familial. Si ces avantages ont été certains par le passé[339] concernant les résidents suisses, il faut signaler que depuis la dénonciation de la convention entre la France et la Suisse, ses avantages se sont quelques peu estompés.

2) Les autres vérifications et lutte anti blanchiment

Elles portent essentiellement sur les mesures pour lutter contre le financement du terrorisme et le blanchiment d'argent ainsi que dans une moindre mesure la fraude fiscale. Les propos tenus dans le cadre helvétiques peuvent être repris sans grandes modifications et coller

[337] Maumelat, M., L'acquisition d'un immeuble en France par le biais d'une société étrangère, La semaine juridique – notariale et immobilière, N°26, 28 juin 2013, pp 49-54.

[338] Perreau-Saussine, L., Sociétés civiles immobilières : aspects de droit international privé, La semaine juridique – notariale et immobilière, N°47, 22 novembre 2013, pp 64-69.

[339] Andrier, T., La société civile française et le résident en Suisse, Revue de droit privé et fiscal du patrimoine, Schulthess Editions romandes, 2012, pp 1-27.

à la situation française. L'ordonnance du 30 janvier 2009 et le décret du 6 janvier 2010 régissent les obligations du notaire en la matière, ayant transposés en droit interne les dispositions de la directive européenne du 1er août 2006 en matière de lutte contre le blanchiment.

Ainsi, le notaire se voit attribuer une obligation de vigilance quant à l'identité des parties, dont l'identité ou l'identité de leurs représentants ainsi que leurs pouvoirs doivent être soigneusement mais proportionnellement scrutés. Par ailleurs, le notaire se voit soumis à une obligation de déclaration de soupçon spécifiquement dans le cas où le prix de la transaction serait manifestement trop faible. Ses soupçons doivent encore être éveillés par l'origine douteuse des fonds permettant la transaction en particulier de sources criminelles ou de fraude fiscale.

Au terme de cette première partie qui a permis de décrire le rôle du notaire par rapport à un acheteur non résident et ce dans les deux pays concernés, il faut faussement rappeler que l'instrumentation par le notaire ne constitue pas en soit un transfert de propriété opposable aux tiers, il faut encore que l'acte authentique serve à l'inscription au registre foncier et que les droits soient réglés. Cependant et bien que ces deux étapes soient nécessaires de chaque côté de la frontière, elles ne répondent pas exactement aux mêmes règles d'une part, et déploient des effets juridiques différents.

L'examen des droits d'enregistrement (ou droits de mutations et autres appellations possibles) coté helvétique se trouve complexifié, comme souvent, par la structure fédérale choisie par le pays, qui attribue aux cantons[340] la compétence de levée cette imposition[341]. La Confédération n'a dès lors aucuns droits d'en percevoir comme le lui proscrit la Constitution. Cette imposition indirecte des actes translatifs n'entre pas dans le champ de compétence de la LHID, ce qui potentiellement pourrait générer des problèmes de conflits entre deux cantons, conflits qui il est vrai en matière immobilière seraient assez difficile à établir. En France, la

[340] Par exemple pour le canton de Genève : Loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969

[341] Informations fiscales, le droit de mutation (état de la législation au 1er janvier 2014), édité par la Conférence suisse des impôts CSI Union des autorités fiscales suisses, Division Etude et Support AFC, Berne 2013.

démarche est analogue, le processus s'en différencie par l'autorité qui perçoit ces droits qui sont en l'état, l'Etat central et autorités régionales et décentralisées.

La seconde étape se déroule autour de l'inscription au registre foncier et de la procédure de publicité foncière. Dans les deux pays, ce processus nécessite l'instrumentalisation d'un acte authentique par le notaire comme nous l'avons signalé plus haut dans le texte ce qui vient clôturer la transaction entreprise par le non-résident. A ce stade s'arrête la similitude et initie la différentiation car ce qui achève la fin d'un processus d'acquisition dans le cas français ne constitue que la reconnaissance finale du transfert de propriété dans le cas suisse. La rupture est donc consommée. La question sous-jacente à notre propos porte sur le moment du transfert de propriété.

En droit français, ce moment se cristallise dès la signature du contrat chez le notaire qui correspond au moment où les parties, libre de leur volonté, s'accordent sur les modalités de la transaction. L'inscription au registre foncier et la publicité foncière ne venant que jouer un rôle d'information auprès des tiers. Dans le cas suisse, le transfert de propriété ne sera effectif que lorsque l'inscription au registre foncier (et que la publicité foncière) soit réalisée. Le transfert de propriété sera opposable aux tiers seulement à la suite de cette modalité. Comme il est de coutume en droit suisse de l'exposer, cette particularité rend l'apparition de situation incongrue possible où, par exemple, un vendeur proposerait à deux tiers différents successivement un même bien, dans ce cas ce serait l'acquéreur qui bénéficierait de la réquisition du vendeur le premier qui se verrait bénéficier du transfert de propriété. Cette quasi anecdote permet d'illustrer le poids considérable attribué en droit suisse au registre foncier, poids qui ne fait que traduire la tradition germanique de ce droit. Le transfert de propriété dans le contexte de l'acquisition ayant été examiné, cela a permis au lecteur de se voir dévoiler les points communs et les différences de procédé de chaque côté des Alpes. Mais toute procédure d'acquisition de biens immobiliers doit encore s'appuyer sur une phase de financement dont les règles découlent du droit interne de chaque pays s'étendant au-delà du Jura. Le recours au code monétaire et à la réglementation délivrée par la FINMA permettra, dans le cas de financement bancaire de mettre en lumière ces éléments auxquels, il ne sera pas omis d'y adjoindre les conséquences fiscales pour les bénéficiaires.

II - Le financement de l'acquisition par un non-résident

La thématique n'est pas dénuée d'intérêt puisque cette étape critique qui est celle du financement doit dans un premier temps permettre la réalisation de l'opération mais encore, sur le long terme produire ses conséquences qui peuvent être multiples d'un point de vue financier et fiscal. S'il est rare, d'une part, et peu conseillé, de l'autre, de financer son acquisition uniquement en fonds propres, le recours au crédit devient alors la norme. Dans ce cas, l'acquéreur non résident doit solliciter un prêt auprès du système bancaire, mais lequel ? La connaissance de son système national est rassurante (loi Scrivener pour le système français par exemple), mais la découverte de l'autre peut permettre d'identifier des opportunités. Se pose alors la question de l'accessibilité au système étranger et aux potentielles discriminations qui pourraient être rencontrées.

A - Les règles générales de financement

Précisions tout d'abord que les offres de crédits sont multiples et variées en particulier en France (prêt classique, à taux zéro…), il semble prudent dès lors de préciser que notre problématique incluant un caractère d'extranéité, ce caractère rend le plus souvent l'obtention de ces crédits particuliers impossibles, c'est la raison pour laquelle notre propos se limitera à l'obtention d'un crédit classique qui n'est pas l'objet de textes de lois particuliers visant à favoriser des catégories de personnes ou des biens particuliers.

Ainsi, la première question qui demande réponse dans ce processus d'acquisition après que le bien ait été identifié et que la procédure explicitée, est celle du financement et de son corollaire qui est celle de la structure de financement. Le choix cornélien entre dette et capitaux propres est classique en finance (Modigliani Miller Proposition I)[342]. Dans l'article référencé, les auteurs ont montré que, dans des conditions extrêmes à savoir par exemple l'absence

[342] Modigliani, F.; Miller, M. (1958). "The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment". American Economic Review. 48 (3): 261–297.

d'imposition, de coûts d'information ou bien encore de coûts de transaction, il était indifférent de financer un bien par la dette ou par les capitaux propres. Ces mêmes auteurs ont donc avantageusement montré[343] que, dans un contexte différent et probablement plus proche de la réalité ne serait-ce du fait que de la fiscalité par exemple, ce choix importait et créait de la valeur. Dans ce second article, popularisé comme « Modigliani Miller proposition II », l'intérêt pour la dette était clairement illustré du fait de la déduction des intérêts payés pour le service de cette dette. La question de la structure optimale de financement si elle n'était pas résolue était du moins largement dévoyée. Or, les intérêts bancaires ou hypothécaires liés à l'acquisition sont le plus souvent déductibles ce qui renforce le questionnement de ce choix dans le cadre de notre travail.

Si cet argument existe, il n'est pas le seul à œuvrer, d'autres facteurs comme l'aversion au risque du preneur et de l'offreur de crédit, la surface financière du preneur, la réglementation sont autant de critères à intégrer. Afin de mieux identifier les caractéristiques nationales de chaque système, le cas français puis suisse seront analysés sur la base des ratios de financement à respecter et des types de crédits classiques disponibles.

1) En France

a) **Présentation générale des règles d'obtention de crédit**

S'il est clairement difficile de généraliser la politique de distribution de crédits en France puisqu'elle s'appuie sur des normes réglementaires, des directives internes surtout prudentielles, un contexte macroéconomique (taux d'intérêt) et une stratégie de développement, il est toutefois possible de rappeler que l'obtention du crédit s'inscrit dans un cadre où d'une part les charges financières et celles de remboursement ne doivent pas oblitérer une capacité financière découlant des revenus réguliers et d'autre part, la part des dettes souscrites ne doit

[343] Modigliani, F.; Miller, M. (1963). "Corporate income taxes and the cost of capital: a correction". American Economic Review. 53 (3): 433–443

franchir un seuil jugé excessif dans le financement du bien. Il est bien entendu que les deux seuils sont intrinsèquement liés.

L'obtention d'un crédit bancaire ne doit donc pas étrangler le preneur de crédit et lui laisser un revenu suffisant après paiement des intérêts et des charges financières. En générale, l'analyse réalisée par la banque vise à vérifier si une proportion inférieure à 33 % des revenus est atteinte par ces montants à verser à la banque. Ce seuil n'est pas forcément rédhibitoire, il peut être abaissé dans une certaine mesure, celle du banquier. Cela dépendra de son analyse du risque et de sa volonté de conserver ou capter un nouveau client. Mais ce seuil de 33% doit aussi s'appréhender en vertu de la finalité du bien immobilier qu'il s'agit d'acquérir. Dans le cas d'une acquisition d'une résidence secondaire ou pour le moins d'un bien dont le propriétaire se réserve la jouissance, le seuil ne dépendra que des revenus du propriétaire.

Si ce dernier procède à un investissement locatif, le montant des revenus générés viennent s'ajouter au revenu de référence ce qui mécaniquement fait augmenter la base de détermination de ces 33%. Il s'agit bien entendu ici du cas le plus répandu, de la détention directe. Dans le cas d'une détention indirecte, le raisonnement ne s'en trouve pas fondamentalement bouleversé puisque l'associé est responsable de manière illimitée des engagements de la SCI[344]. Mais indiquons d'ores et déjà que la question de la détention par, et du financement au travers de la SCI fera l'objet d'un développement particulier à venir.

L'autre seuil contraignant est celui de la proportion de dette maximale accordé lors de l'acquisition ou plus convenablement exprimé celui du montant d'apports propres que le futur propriétaire doit fournir. Ce seuil est assez variable, dans la pratique, il tourne le plus souvent entre 20 et 40 % mais peut fortement varier car il est du ressort de la banque d'en déterminer le montant. Les conditions de marché, le profil particulier de l'emprunteur peuvent amener à des situations originales telle qu'un financement de 100% voire 110% de l'opération par la banque.

[344] Transparente ici.

L'octroi de crédit connait donc des fluctuations importantes en fonction des conditions du moment et des profils demandeurs.

Une ultime précision doit être maintenant apportée quant au seuil de 33% dont nous avions spécifié qu'il correspondait à une situation classique c'est-à-dire celle de l'emprunt amortissable. S'il existe une pluralité de nature d'emprunt, l'autre possibilité la plus répandue est celle de l'emprunt in fine qui consiste à ne payer à la banque que les intérêts d'emprunt à chaque échéance et de ne rembourser le capital qu'à l'échéance finale. Cette pratique ne change pas l'analyse puisque le surplus ainsi générer doit être, sur demande de la banque, placé dans un contrat d'épargne (ou d'assurance) jusqu'au terme. L'idée étant que les capitaux placés soient plus rémunérateurs que le surplus de charges financières payées du fait du remboursement tardif. Notons que ce surplus de rémunération provient de la rentabilité brute sous-jacente (contrats administrés type PEL, ou bien stratégie d'investissement opportune) et du gain fiscal issu de la déductibilité des intérêts financiers[345]. La question des types d'emprunts nécessite d'être approfondie.

b) **Les emprunts et leurs remboursements**

L'emprunt classique consiste pour le souscripteur à procéder à son amortissement sur une durée fixée par le contrat de prêt et donc à mettre fin à ce contrat à l'échéance. Si la durée influence indiscutablement le montant de l'annuité à verser, la forme de l'amortissement soit à capital remboursé constant ou à annuité constante participe également à la détermination du montant payé. La formule à annuité constante assure que le montant de charges financières payées et déductibles décroit dans le temps alors que le montant remboursé augmente au fur et à mesure, l'annuité elle restant fixe dans le temps. Dans le cas de l'amortissement à capital constant, les intérêts diminuent progressivement alors le capital remboursé à chaque échéance reste constant ce qui amène logiquement l'annuité à décroitre dans le temps.

[345] Lorsque cette deduction est premise.

Ces précisions sont aussi importantes puisque ces formes de remboursement déterminent les flux monétaires que l'emprunteur s'engage à verser, c'est-à-dire les « cash flow » ce qui revient à mettre en avant le rôle de la trésorerie dans la gestion d'un investissement. Et tout comme une société, c'est la mauvaise congruence des échéances entre les cash flow in et cash flow out[346] qui sont symptomatiques d'une situation à risque autrement dit d'impayés. La bonne prévision des liquidités est fondamentale dans la bonne gestion d'une telle acquisition.

En fonction du prêt retenu et de ses modalités, l'acquéreur s'engagera à rembourser une somme qui, et c'est l'avantage, sera connue par avance. Dès lors les techniques financières couplées aux dispositions offertes par le droit et la fiscalité permettent d'optimiser ces flux de trésoreries rentrants et éventuellement de trouver des solutions afin de ne pas se retrouver en difficulté de paiement lorsque les rentrées ne sont pas au rendez-vous. Ces techniques se matérialisent autour de ce qu'on décrit comme le « water cash flow » mais qui bien entendu ne sont pas disponibles pour le commun des mortels. Dès lors comment se prémunir contre des difficultés de paiement ou du moins certaines d'entre elles ? Le législateur a apporté sa réponse en instituant une assurance emprunteur obligatoire, qui n'est pas obligatoire par la loi, mais dont la souscription est rendue obligatoire par les offreurs de crédit.

Il n'est pas souhaitable ici d'examiner tous les détails légaux quant à cette assurance mais seulement de relayer quelles en sont les modalités principales et en particulier quelles sont les garanties facultatives et obligatoires et qui justifient le paiement de la prime et donc le surcoût de l'opération.

Il est intéressant de noter que dans le cadre de cette analyse, il faille distinguer ces garanties en fonction de la finalité poursuivie. Ainsi, pour une résidence secondaire (et principale de surcroit), les garanties obligatoires souscrites sont le risque de décès, le risque de perte totale et irréversible d'autonomie, le risque d'invalidité permanente totale et enfin l'incapacité temporaire de travail (liste des risques non exhaustive). En comparaison, les risques

[346] Brealey, R.A., , Myers, S.C:,. Principles of Corporate Finance. 3rd ed. New York: McGraw-Hill, 1988.

souscrits de manière obligatoire dans le cadre de l'acquisition d'un logement pour réaliser un investissement locatif sont restreints aux deux premiers risques précédemment cités alors que les deux autres restent facultatifs. Il est déjà possible de supposer que le coût de financement d'un investissement locatif devrait être plus faible que celui d'une résidence secondaire car les risques encourus par le prêteur sont plus faibles et la flexibilité offerte dans la situation d'investissement garantissant un remboursement plus rapide que dans l'autre cas.

La souscription de ces assurances dans le cadre de l'achat immobilier ne présente pas de particularisme notable à l'exception d'une situation qui tend à se complexifier au fil des ans, concernant l'acquisition au travers une SCI et le type de protection offerts. La question est de savoir si cette détention au travers d'une personne morale permet aux associés de la SCI de bénéficier des protections habituelles en matière immobilière allouées aux personnes physiques ou au contraire de les perdre du fait du caractère professionnel de son objet social (affaire de la villa Leopolda)[347].

L'enjeu est de taille[348] car si on attribue aux SCI un caractère professionnel, ces dernières perdraient le bénéfice de plusieurs protections telles que l'application des dispositions relatives aux délais de rétractation et de réflexion[349]ou bien encore celles relatives au crédit immobilier[350]. Le hiatus proviendrait du fait qu'une SCI procède à l'acquisition d'un bien immobilier qui soit en rapport avec son objet social (ce qui est assez souvent le cas pour une SCI) mais qui plus est, ce rapport est direct avec l'objet social. Dans ce cas le caractère professionnel est retenu et donc le caractère non professionnel ne l'est pas. Si l'article du professeur Grimaldi amène à s'interroger sur la position de la cour et aux éclaircissements qu'elle devrait apporter, il est intéressant de noter que dans une affaire, qui si ce ne peut être

[347] Cour de cassation, chambre civile 3, 24 octobre 2012 , N° de pourvoi: 11-18774 .

[348] Grimaldi, C., Acquisition d'un immeuble par une société civile immobilière : quelle(s) protection(s), issu de Defrénois. 15/06/2016, n°11, pp 611-614.

[349] Art. L. 271-1 et s du code de la construction et de l'habitat

[350] Art.L.312-1 et s du code de la consommation

considéré similaire dans les faits, elle peut l'être du moins par la nature des protagonistes, la Haute cour helvétique[351] a aussi tranché dans ce sens.

Le tribunal a été amené à se prononcer sur le caractère professionnel d'une SCI française crée par trois associés dont le but est l'achat, la vente et la détention de biens immobiliers. Dans les faits, deux personnes, disant agir au nom et pour le compte de la société civile immobilière, ont sollicité un prêt pour l'achat d'un chalet en France auprès d'une banque suisse. Ce prêt a été accordé par la banque pour une somme de 10 150 000 CHF le 9 novembre 2007. A la lecture de la publication du Tribunal il apparait que, « Selon l'article 3 du contrat, le but était l'acquisition d'un chalet d'habitation à titre de résidence secondaire à...; d'après l'art. 11, le prêt était garanti par la société civile immobilière, par inscription d'une hypothèque de premier rang, sans concours, grevant l'entier dudit chalet avec terrain attenant (art. 105 al. 2 LTF); ledit contrat était soumis au droit suisse et prévoyait une élection de for à Genève (art. 22). » Deux faits notables nous semblent devoir être relevés à cet instant, l'un juridique portant sur le droit du contrat et le for juridique, l'autre financier et juridique émanant du fait que la banque suisse ait accepté une garantie de type hypothécaire sur un bien situé en France.

La banque prêteuse a dénoncé le prêt avec effet immédiat le 31 janvier 2012 et un mandat d'arrêt international a été lancé contre une des deux personnes ayant sollicité le prêt pour le compte de la SCI. Cette banque ayant fusionné, c'est la nouvelle entité qui en est issue qui a poursuivie l'affaire en demandant d'abord une conciliation avec la SCI, puis face à un échec a porté l'affaire devant « le Tribunal de première instance de Genève le 5 septembre 2014, en se basant sur la clause d'élection de for contenue dans le contrat de prêt ».

La défenderesse, en l'occurrence la SCI a alors soulevé l'exception d'incompétence « ratione loci » et conclu à l'irrecevabilité de la demande, contestant la validité de l'élection de for et arguant qu'on devait lui attribuer la qualité de consommateur et de la faire bénéficier de cette protection. Par jugement du 2 novembre 2015, le Tribunal de première instance s'est déclaré incompétent à raison pour connaître du lieu de l'action et a déclaré la demande

[351] Arrêt du tribunal fédéral du 16 décembre 2016, 4A_454/2016

irrecevable. Il a estimé que la défenderesse devait être qualifiée de consommateur, de sorte que l'élection de for était nulle et que la demande était irrecevable pour défaut de compétence « ratione loci » de l'autorité saisie.

A ce premier jugement succède l'arrêt de la cour de justice du canton de Genève du 24 juin 2016 qui ne retient pas les arguments du premier jugement, annule et renvoie à cette cour l'affaire. La Cour de justice a notamment indiqué dans cet arrêt que « Elle a considéré en substance que la société civile immobilière est une personne juridique, dont les buts commerciaux sont notamment l'achat, la vente et la détention de biens immobiliers et, partant, qu'elle n'est pas un consommateur au sens de l'art. 15 par. 1 let. c de la Convention de Lugano du 30 octobre 2007 (RS .275.12; ci-après: CL ou Convention de Lugano), car elle n'agit pas à titre privé, mais conformément à ses buts commerciaux dans le cadre d'un prêt consenti pour l'acquisition d'un bien immobilier ».

La SCI a fait recours auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt cantonal pour rétablir le bien fondé du premier jugement et lui reconnaitre la qualité de consommateur. A cette demande, le Tribunal a d'abord rappelé que France et Suisse étaient partie prenante de la convention de Lugano et que les dispositions de la convention primaient sur celles du droit interne. Par ailleurs, la qualité de consommateur ne pouvait être reconnue selon cette convention, que si les actes passés par une personne étaient étrangers à son activité professionnelle. S'appuyant sur les dispositions de la convention de Lugano ainsi que sur l'objet social de la SCI, elle en a conclu que cette dernière ne pouvait se prévaloir du statut de consommateur et obtenir que l'affaire soit jugée à Paris, et que bien au contraire, sa nature professionnelle dans sa relation bancaire avec la demanderesse impliquait que le choix du for inscrit dans le contrat était valide. En conclusion, la décision du Tribunal fédéral vient renforcer l'interprétation des juridictions françaises.

2) En Suisse :

L'analyse de la situation helvétique en matière de financement ne semble pas ne pas être digne d'intérêt car le système en question présente de nombreuses particularités, souvent

méconnues en particulier au-delà des frontières nationales. Seules les plus marquantes seront ici déclinées. Par ailleurs, le financement d'un bien détenu de manière indirecte ne sera pas abordé car comme nous le savons, l'intérêt fiscal et financier est faible dans un cadre helvétique.

a) **Les seuils emportant la décision d'obtention du prêt**

En Suisse, la décision quant à l'octroi de crédit s'appuie, tout comme en France sur une analyse du risque de crédit qui dépend globalement de deux ratios qu'il s'agit de respecter. Ces deux ratios sont analogues au cas français, c'est-à-dire un premier ratio sur la capacité du souscripteur à respecter le paiement de ses annuités alors que le second lui vise la structure de financement qui ne peut dépasser un seuil de dette.

Les banques suisses, lors de leur analyse, souhaitent que le souscripteur de l'emprunt ne consacre pas plus de 33 % de son revenu à ses engagements[352]. De ce point de vue précis, le parallèle avec la situation française est parfait. Cependant, le parallèle s'arrête là puisque ce qui doit être payé est fondamentalement différent. En effet, il est possible en Suisse d'opter pour différents types de crédits à savoir amortissable ou in fine que nous verrons plus en détails dans le développement qui suit. La flexibilité qui entoure ces contrats est beaucoup plus importante qu'en France car il est tout à fait envisageable de ne pas rembourser le montant emprunté, ou d'en rembourser qu'une partie ou encore la totalité. Dès lors, l'analyse bancaire cherche à s'assurer que le montant de la charge financière soit supportable par le souscripteur ce qui, du point de vue français semblerait plus qu'accessible. A cela, il est possible d'opposer deux remarques. La première porte sur le prix des biens immobiliers qui, du fait d'une géographie peu accommodante a réduit le foncier disponible, d'une densité de population importante en ces endroits, d'un pouvoir d'achat élevé et d'une carence ces dernières années de nouvelles

[352] à noter toutefois que lorsqu'il s'agit d'un immeuble de rapport, l'article 3.3 de la directive FINMA sur l'examen de crédit indique que seuls les caractéristiques économiques du bien doivent emporter la décision, c'est-à-dire s'il est autoporteur. FINMA, Directives concernant l'examen, l'évaluation et le traitement des crédits garantis par gage immobilier, octobre 2011.

constructions, a atteint des montants élevés[353]. Le prix étant élevé, la part de la dette dans le financement aussi et donc la charge financière à elle seule (à taux d'intérêt comparable) devient un sujet.

Le sujet des taux présente aussi sa petite particularité car en contraste avec la France (du moins pour le moment puisque la mue est encouragée par les régulateurs internationaux[354]), le crédit immobilier à taux variable est largement popularisé auprès de la population suisse, la référence au taux LIBOR étant la principale. L'origine en étant le niveau plus faible de ce taux variable (car de court terme) et donc un coût plus faible pour le souscripteur. Depuis le début de cette décennie, il faut toutefois noter que les taux fixes d'échéance plus longue ont vu leur niveau diminué du fait de l'écrasement de la courbe de taux. A tel point que la plupart des maturités suisses sont aujourd'hui[355] négatives. Ce phénomène rendant le recours au taux variable moins intéressant financièrement alors que le risque, une hausse abrupte des taux coûts persiste.

Par ailleurs, la banque va réaliser son analyse en supposant que la charge financière soit calculée sur une base d'un taux d'intérêt de 5%, ce qui dans les conditions actuelles semblent abscons et éloignés de la réalité du marché. Mais justifié d'un point de vue prudentiel. Elle y ajoute encore 1% pour les frais d'entretien et 1% pour l'amortissement de la perte de valeur du bien par an. Ainsi les calculs sont faits sur une base de près de 7 % ce qui rend l'accès au crédit de plus en plus difficile pour une grande partie de la population. Cette brève description permet aussi plus facilement de comprendre pourquoi il est, sinon judicieux, du moins indiqué de ne pas avoir à faire l'effort supplémentaire de rembourser le capital emprunté.

L'autre remarque découle du système fiscal suisse qui offre un avantage fiscal, une sorte de niche fiscale à « la française » propre à l'emprunt in fine. L'opposition traditionnelle faite

---

[353] En date du 2 mars 2018, un test sur le site de référence www.comparis.ch visant à identifier les appartements à la vente dans la ville de Zurich pour moins de 500 000 CHF n'a donné aucune réponse. On parle tout de même de près de 450 000 euros.

[354] Accords de Bâle III

[355] Mars 2018

entre emprunt in fine et amortissable n'est pas adaptée à la situation helvétique. D'abord, comme nous l'avons signalé, la conception selon laquelle l'emprunt amortissable consiste à rembourser le montant emprunté progressivement alors que dans le cadre de l'emprunt in fine, ce remboursement n'interviendrait qu'à échéance en une seule fois est galvaudé car en Suisse, le remboursement peut être partielle dans ces deux versions et le reliquat faire l'objet d'un nouvel emprunt. Autre précision concernant l'amortissement de l'emprunt, caractéristique de l'emprunt amortissable et carence de l'emprunt in fine. De fait, la Suisse s'est dotée d'un système original et hybride qui lie l'emprunt in fine à ce qu'on appelle un remboursement par amortissement indirect ou remboursement indirect.

L'amortissement indirect consiste pour le souscripteur non pas à rembourser directement le montant emprunté auprès du préteur, mais de consacrer une somme qui aurait été utilisée pour rembourser à un produit d'épargne dont l'objectif est de favoriser les conditions de vie à l'âge de la retraite tout en bénéficiant d'une déduction fiscale dans la limite d'un montant fixée par la loi[356]. Ce système est appelé le « pilier 3A ». Le lien avec la prévoyance est clairement donné comme raison principal de cet avantage fiscal[357]. L'ordonnance qui institue cette déduction au titre de cotisation de prévoyance liée introduit une distinction entre bénéficiaire de caisses de pensions, à savoir principalement les salariés, et ceux qui n'en bénéficient pas les non-salariés[358]. Pour ces derniers, la déduction est calculée sur la base de 20 % de leurs revenus mais dans une limite bien supérieure que celles des salariés de l'ordre de 33 000 CHF, soit cinq fois plus.

L'origine de cette déduction provient du fait que la population suisse n'est pas historiquement une population de propriétaire malgré une hausse de ce taux au cours des quinze dernières années. Le législateur voulait donc promouvoir l'accès à la propriété. Ce souhait était d'autant plus fort que l'un des risques les plus patents que rencontraient les retraités

[356] Pour 2018, 6'768 francs pour les travailleurs affiliés à une caisse de pensions, et à 20% du revenu annuel, mais 33'840 francs au plus, pour les travailleurs non affiliés à une telle caisse.

[357] Article 82 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40)

[358] Administration fédérale des contributions, circulaire n° 18 : Imposition des cotisations et des prestations du pilier 3a, Berne, 17 juillet 2008.

nouvellement parvenus étaient de perdre leur logement du fait du loyer à payer qui s'ils n'augmentaient pas ne trouvaient plus en face d'eux la rémunération d'activité de son occupant puisque maintenant retraité.

Dès lors, admettre la déductibilité de la cotisation revient pour le législateur a encourager le souscripteur à accumuler une somme lui permettant de rembourser les montants empruntés au jour de la retraite et ainsi diminué sa charge financière. En cela, l'objectif poursuivi par le système de prévoyance professionnelle et lié est bien poursuivi [359][360].Toutefois, notons que même sans cette carotte fiscale, les banques auraient pu rendre obligatoire une telle constitution pour s'assurer contre les risques de non paiements à l'âge de la pension. Par ailleurs, précisons encore que l'unique raison pour débloquer ce montant est celui de la prise de retraite avec toutefois, une possibilité d'un retrait anticipé dans un délai de cinq ans avant la date prévue. Ces deux dernières remarques ne sont pas insignifiantes comme nous le verrons.

Le second seuil dont il faut signaler l'existence est celui de la répartition entre dettes et fonds propres dans le cadre de l'acquisition d'un bien immobilier. De par la réglementation, cette répartition s'inscrit dans un rapport de 20 / 80 soit 20 % de capitaux propres au minimum pour 80 % de dettes. Cet équilibre semble très généreux en termes de propension pour la dette et ceci aux détriments à priori du risque d'insolvabilité que cela génère. L'analyse de crédit opérée indique que les sources de fonds propres peuvent être diverses, l'épargne personnelle ou familiale étant la première, mais ce n'est pas la seule. Une seconde particularité du système helvétique se dévoile dès lors puisque les fonds propres peuvent être prélevés sur les avoirs vieillesses du souscripteur.

Comme nous venons de le voir, il est possible de souscrire un pilier 3A pour procédé à un amortissement indirect. Cette possibilité s'accompagne d'un pilier 3B qui ne correspond pas uniquement à de la prévoyance mais plutôt à la couverture d'un risque vie. Ces deux éléments

[359] Ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2) du 18 avril 1984.

[360] Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP) du 25 juin 1982.

3A et 3B constituent le troisième étage du système de prévoyance suisse. Il a pour caractéristique principale d'être basé sur un engagement volontaire des souscripteurs. Ce troisième pilier vient donc s'ajouter au premier pilier qui relève d'un système de solidarité intergénérationnelle géré par le régime AVS[361]. S'il a une portée universelle offrant à tous (cotisants et non cotisants) une prestation de retraite, il faut noter que l'adhésion à ce système est obligatoire en cas d'activité et que les sommes cotisées permettent d'engranger des droits mais ne constituent en aucun cas une somme réservée à la personne cotisante.

A ce système universel s'ajoute le second pilier (note de bas de page 111) qui correspond à un régime de prévoyance professionnelle. Comme son nom l'indique, ce régime présente une nature professionnelle ce qui en exclut du bénéfice les non actifs. Deux autres spécificités, pour le moins doivent être mentionnées quant à ce régime. En premier lieu seuls les salariés peuvent en bénéficier sur la base de l'adhésion de l'employeur à une caisse de pension. Les non-salariés ne sont pas concernés. L'esprit en est très simple, sur la base d'un salaire assuré[362] déclaré par l'employeur, employé et employeur cotisent à ce régime de manière au moins égale afin de constituer un « pactole » permettant d'assurer des conditions de vie aux retraités proches de celles qui étaient les leurs en activité. La seconde spécificité tient à sa nature de capitalisation qui le différencie diamétralement du système AVS ou bien encore du système français. De cette capitalisation et de l'individualisation qui en découle, il en ressort que les sommes cotisées par l'employeur et l'employé lui sont attribuées, ainsi que les gains réalisés sur ces placements. Au terme de ce plan de prévoyance, les sommes accumulées peuvent être sorties sous forme de rente ou bien sous forme de capital (du moins partiellement).

Ce second pilier, depuis sa création a permis une amélioration sensible des conditions de vie des retraités suisses car il fournissait une seconde rente qui avait l'avantage d'être garantie par les caisses de pension lorsque le système était à prestations définies. Depuis l'affaissement des taux de rentabilité des actions et surtout des obligations, ces caisses se voient étrangler par

[361] Loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS) du 20 décembre 1946.

[362] La cotisation étant toutefois soumise à un seuil minimum de revenu assuré (environ 20 000 CHF) et à un âge minimum (24 ans) pour la partie prévoyance

leurs engagements et la plupart d'entre elles ont choisi de modifier leur système pour retenir celui à cotisations définies. On l'aura compris, la principale différence entre les deux systèmes est le porteur de risque.

A l'utilisation classique de l'avoir de prévoyance à l'âge de la retraite, la loi prévoit d'autres motifs pour pouvoir utiliser ces fonds de manière anticipée. Les motifs autorisant le déblocage anticipé de l'avoir du second pilier sont au nombre de trois et comprennent l'obtention d'une retraite anticipée, le déblocage des fonds pour financer un projet d'entreprise et enfin le financement de l'accession à la propriété.

Dans ce dernier cas, une évolution réglementaire[363] a institué que le montant minimum de fonds propres apporté basé sur une épargne personnelle ou sur un don devait s'élever à au moins 10 % du prix et que donc le complètement à 20 % pouvait être prélevé sur l'avoir du second pilier. Formulé autrement, depuis 2012, le prélèvement relatif au second pilier est contingenté au seuil de 10% par la FINMA[364].

La manœuvre est aisée à interpréter puisqu'elle consiste à limiter la capacité d'emprunt des souscripteurs en leur restreignant l'accès à leur avoir de prévoyance. Le but sous-jacent à cette mesure étant de limiter la demande vigoureuse de crédits hypothécaires du fait de la politique de taux bas. Seuls les souscripteurs en capacité d'épargner suffisamment peuvent avoir accès la propriété. Par ailleurs, il convient comme dans le cas du pilier 3A d'expliciter pourquoi le législateur a autorisé le déblocage de cet avoir en cas d'accession. L'idée est la même que précédemment, la rente versée au titre de ce second pilier sera forcément utilisée pour couvrir les frais de logement et en particulier un loyer, l'intuition du législateur est de voir une équivalence entre une rente plus élevée et le fait d'éviter de payer un loyer à l'âge de la retraite. Cette position initiale est dorénavant de plus en plus décriée.

[363] Swissbanking, Directives relatives aux exigences minimales pour les financements hypothécaires, juin 2012.

[364] FINMA : Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers et organe de surveillance du secteur bancaire.

D'un point de vue fiscale et financier, il n'est pas anodin de sortir son avoir du deuxième pilier sous forme de capital (et non de rente) puisqu'il est imposé au titre des prestations de sortie des systèmes d'assurance et de prévoyance. Cette imposition se fait au titre de l'impôt sur le revenu mais ne consiste pas à ajouter ces montants au revenu du contribuable et à lui appliquer une imposition ordinaire progressive, ce qui ne serait pourtant pas complètement dénué de sens puisque toutes ces sommes ont été soustraites du revenu imposable lors de leur attribution au système de prévoyance. Au contraire, il est pratiqué une imposition spéciale en cas de sortie afin de ne pas trop pénaliser le contribuable devant les sommes importantes que ces avoirs peuvent représenter. Avantageuse est cette dernière puisqu'elle consiste à imposer la somme sortie à un taux qui représente 20 % de celui qui aurait prévalu sur la base de taux d'imposition sur le revenu pour une somme équivalente[365]. Il faut noter que cette imposition spéciale porte sur les régimes de prévoyance et d'assurance dont le second pilier mais aussi le 3A et que cette imposition s'applique par contrat. Il est par conséquent opportun de souscrire plusieurs contrats 3A et de pouvoir bénéficier de plusieurs adhésions au second pilier, cette opportunité est bien sûr liée à la question du remboursement.

b) **Le cas spécifique du « non remboursement » de l'emprunt hypothécaire**

Ce thème nous amène à nous emparer du contrat de prêt le plus répandu en Suisse, le contrat in fine. Il a déjà été précisé que ce contrat devait plutôt être compris comme étant amortissable de manière indirecte au travers d'un contrat de prévoyance 3A. Il n'en reste pas moins que ce prêt peut être remboursé (ou pas) au terme de l'échéance prévue. A ce titre, la structuration bancaire de l'acquisition d'un bien immobilier s'appuie rarement sur un seul prêt mais plus avantageusement sur un panachage de plusieurs prêts, dont chacun connait une échéance différente, tous ces prêts étant garantis par le bien immobilier.

Ce panachage de prêt peut donc prendre la forme de plusieurs prêts à taux fixe mais à échéances différenciées, un mix entre prêt à taux fixe et taux variable ou encore, mais c'est plus

[365] Art.38 LIFD

rare des prêts à taux variable. L'objectif poursuivi en procédant de cette manière est de pouvoir fixer un montant de charges financières connus pour chacune des échéances (dans le cas de taux fixe[366]) mais de plus de se prémunir contre une hausse brutale des taux qui viendrait frappée durement le souscripteur lors du renouvellement de ses emprunts. Mais il s'agit là de l'objectif poursuivi par le souscripteur selon l'argumentaire et le conseil qu'il reçoit de la part de sa banque.

Dès lors, l'objectif poursuivi par la banque peut être d'un autre ordre. Pour le comprendre, il faut se plonger quelques peu dans les méandres de l'industrie bancaire et se rappeler que les charges financières payées par les clients des banques constituent (théoriquement mais c'est le cas de manière générale, à l'exception des banques privées) leurs principales sources de revenus. Ainsi, la distribution de crédit doit être le cœur de métiers des banques. La sélection et la ségrégation de ces clients font partie intégrante de ce métier ce qui aboutit à terme à la segmentation de la clientèle en fonction du profil présenté et en fin de compte à l'offre de crédit individualisé et caractérisé entre autres choses par le taux d'intérêt. Ce processus est long et couteux, il est donc nécessaire pour la banque de conserver son client le plus longtemps possible. Mais comme nous le savons, celui-ci est doit renouveler son emprunt à terme et il est enclin, plus aujourd'hui qu'hier, à faire jouer la concurrence.

Les périodes de renouvellement sont donc avec la période de souscription (du fait de l'erreur potentielle sur l'évaluation du risque de défaut attaché à ce nouveau client) le deuxième moment à risque dans la relation client des banques. C'est ici qu'il est possible d'avoir une seconde lecture des conseils de panachage émis par le banquier à son client. Le panachage proposé consiste de fait à multiplier les contrats de prêts sur la base d'un même bien immobilier servant de garanti. De fait, ce qu'ignore le client en optant pour la solution proposée c'est que l'unicité du bien servant de garanti aux contrats empêchent de considérer les prêts souscrits comme des contrats individuels et indépendants les uns des autres. En d'autres termes, l'opportunité offerte par un renouvellement au terme de l'échéance pour pouvoir faire jouer la concurrence reste un vœu pieu. Il est ainsi quasiment impossible de mettre fin à sa relation

[366] On relèvera une nouvelle fois que le recours au taux variable se justifie en cas de différentiel important entre taux variable et taux fixe.

bancaire[367] du fait de la diversité des échéances. De plus, cette incapacité à recourir aux offres d'autres banques place de facto le souscripteur dans une situation de dépendance dans la négociation quant au taux qui lui sera proposé lors du renouvellement car la banque n'ignore pas son incapacité à la quitter. En conclusion, le remboursement des prêts n'est absolument pas l'objectif poursuivi par les banques.

Un autre facteur permet d'expliquer le non remboursement programmé des emprunts, celui de la gouvernance des banques. La plupart des banques promeuvent en interne une recherche de l'efficacité et de la performance. Elles rémunèrent donc leurs collaborateurs en fonction de mesures de performances établies[368]. Ainsi en va-t-il des agents responsables de la distribution de crédit qui reçoivent en plus de leur rémunération fixe, une part variable dépendant de l'augmentation de la masse de crédits sous gestion. Ce bonus, puisque c'est le nom qui lui est attribué dépend directement de la masse de nouveaux contrats signés mais encore de la non réduction du volume existant de crédits en cours. De manière très claire, le système de rémunération des agents engendre les incitations à ne pas encourager les clients à rembourser puisque la rémunération du banquier pourrait en être impactée.

Cette situation est aujourd'hui de plus en plus critiquée et le débat s'oriente vers un intérêt grandissant pour le remboursement des emprunts par les clients. A cela deux raisons majeures, la première étant marqué du sceau du bon sens financier. Un des arguments pour retenir le contrat de prêt in fine est de convaincre le souscripteur que le surplus de charges financières payées sera largement compensée par le gain fiscal que cela provoque (comme nous le verrons dans le chapitre suivant consacré à la détention et à la gestion des biens immobiliers, les intérêts financiers payés sur emprunt sont déductibles de la base de calcul de l'impôt sur le revenu) ainsi que par le fait que l'amortissement indirect en 3A permettra de générer une rémunération excédant le coût de l'emprunt (on en revient à une simple question d'arbitrage). Cette opportunité n'existe aujourd'hui simplement plus, les taux d'intérêts étant trop bas, la rémunération du 3A devient inférieur au surcoût financier inspiré par l'amortissement indirect.

---

[367] Il est toutefois possible de briser cette relation en remboursant la totalité de son crédit et en acceptant de payer une indemnité à la banque en raison des intérêts qu'elle ne percevra plus. Cette indemnité étant en générale fiscalement déductible.

[368] A notre humble connaissance, très peu de banques n'ont pas retenu cette pratique dont la Banque coopérative Raiffesen.

La seconde raison est d'ordre réglementaire puisque la directive FINMA (note de bas de page 115) a non seulement durcit drastiquement les conditions d'octroi quant à la propension et la nature des capitaux propres nécessaires à toute opération d'achat, mais encore elle n'a pas manqué de préciser que les emprunts, une fois accordé, doivent être, au moins partiellement remboursés à un âge révolu, et ceci selon un rythme à respecter. Afin d'expliciter la teneur des indications de cette directive, il doit être précisé qu'historiquement, le financement d'un bien immobilier s'appuyait sur une première tranche de prêt basée sur une hypothèque de premier rang dont la caractéristique principale est de ne pas devoir être remboursée, et une seconde tranche qui s'appuie sur une hypothèque de second rang qui elle doit être remboursée. Or, jusqu'à la diffusion de cette directive, une très grande liberté était offerte aux banques dans l'articulation du financement entre ces deux tranches (dont celle d'une seconde tranche ramenée à zéro).

Cette directive est venue clarifier les contraintes quant à l'amortissement des emprunts souscrits de la part des clients. Elle mentionne en premier lieu ce fameux pourcentage de 80 % de dettes au maximum dans la structure de financement, mais elle ajoute de surcroit que l'hypothèque de premier rang ne peut représenter, au maximum que 67% du total du financement et donc que la proportion minimale d'hypothèque de second rand doit s'établir au complément de 80% soit 13%. Cette tranche doit être remboursée bien entendu, mais la directive rajoute que ce remboursement doit être réalisé sur une durée maximale de vingt ans.

A la suite de ce texte, la FINMA suivant en cela l'association suisse des banques a approuvé une nouvelle directive[369] venant renforcer les obligations quant à ce remboursement. Selon cette nouvelle mouture, le remboursement doit être réalisé au bout de quinze ans ce qui représente une réduction de délai initial de cinq ans ce qui mécaniquement augmente de près de 30% le montant des remboursements annuels. La pression sur les liquidités des ménages est donc alourdie.

[369] Swissbanking, Directives relatives aux exigences minimales pour les financements hypothécaires, juillet 2014.

Dernière précision apportée par cette nouvelle version, ce remboursement doit être réalisé de manière régulière, le but étant d'éviter des remboursements par à-coup en fonction de sommes disponibles de manière aléatoire ou libérées d'engagement comme un contrat d'épargne. Du fait de l'amortissement indirect, ce remboursement doit avoir eu lieu avant l'âge révolu légal de 65 ans. Encore une fois, l'idée sous-jacente est de contraindre le souscripteur à renforcer sa capacité d'épargne afin de ne pas se retrouver dépourvu en cas hausse des taux ou d'accident de vie.

A l'occasion de ces récents développements, les recours plus formels à l'appellation hypothèque se sont multipliés, procédé commode permettant maintenant de dire quelques mots sur l'hypothèque de droit suisse. L'hypothèque est l'un des deux gages immobiliers[370] offert par le droit helvétique. Ainsi, l'hypothèque offre une garantie au préteur (art 824 et s du code civil suisse), c'est un droit accessoire attaché au droit principal qu'est la créance qui a une existence propre. Ce droit de garantie s'épuise au fur et à mesure des amortissements d'emprunt. Cependant, elle n'offre pas le droit de mobilisation du sol, c'est-à-dire son individualisation[371]. De ces éléments, il découle que si garantie il y a, la protection effective du créancier est relativement faible et du moins ne permet pas forcément de se distinguer des autres créanciers[372].

Bien que ce sujet soit très vaste et encore sujet dernièrement à une réforme, il faut retenir que la protection offerte n'est pas compatible avec le niveau de risque pris par les banques. Il existe probablement un autre élément qui puisse expliquer la popularité de ce type de financement en Suisse. Il s'agit de la cédule hypothécaire.

---

[370] art.793 code civil suisse

[371] Par individualisation, il faut comprendre la possibilité de compartimenter la garantie.

[372] Steinauer, P.H., Les droits réels : Tome III, quatrième édition, Stämpfli Editions SA Berne, 2012, 616 pages.

c) **La cédule hypothécaire**

Les faiblesses relevées par le bref examen de l'hypothèque vont pouvoir être comblées par la mise en place de cédules hypothécaires. Ces dernières ont une existence propre, elles offrent bien entendu un droit de garantie au créancier mais de plus, elles lui offrent un droit de mobilisation sur le sol. Selon le code civil, « la cédule hypothécaire est une créance personnelle garantie par un gage immobilier »[373]. Tout comme dans le cas de l'hypothèque, la dette est garantie par l'immeuble grevé, mais également par tous les biens du débiteur. En revanche, au contraire de l'hypothèque, la cédule permet de garantir une créance mais aussi de mobiliser la valeur du sol[374]. En procédant ainsi, le créancier bénéficie d'une garantie sur le bien immobilier à l'exclusion des autres créanciers.

Dans le cas qui nous intéresse, celui d'un contrat de prêt hypothécaire, il apparait clairement que l'inscription d'une cédule hypothécaire permet à la banque d'obtenir une protection solide en cas de défaut du client en s'attribuant un droit exclusif sur le bien immobilier.

Pour conclure cet exposé sur les conditions de financement en Suisse, il semble judicieux de proposer une lecture globale et articulée des éléments présentés pour appréhender le système dans son ensemble. Le premier constat est celui de l'omniprésence de l'emprunt in fine comme source de financement externe lors d'acquisition immobilière. Cet emprunt se caractérise par un amortissement indirect par la souscription d'un contrat de prévoyance 3A. Enfin, le contrat de prêt hypothécaire se double de la création de cédule hypothécaire qui attribue à son détenteur une protection absolue puisqu'elle permet d'exclure les autres créanciers sur le bien immobilier grevé. En termes de risques pour la banque les choses se sont décantées car elle se place dans une situation dans laquelle elle sélectionne la clientèle selon son profil de risque, lui attribue un crédit dont la garantie réelle est très solide, le tout en exigeant de ce même client de souscrire

[373] Art.824 code civil suisse

[374] Art.842 code civil suisse

un type de contrat favorisé par les pouvoirs publics qui est source de revenus supplémentaires pour elle.

En affinant notre étude, il apparait que le pourcentage de premier rang de 67 % correspond au pourcentage de valeur espérée qu'il est possible de recevoir en cas vente aux enchères rendant cette hypothèque de premier rang peu risquée. D'où cette exigence de rembourser l'hypothèque de second rang qui elle, statistiquement est plus risquée puisque le pourcentage de valeur retrouvé en cas de vente aux enchères ne permet pas de couvrir cette seconde hypothèque. En fin de compte, le système de financement est très favorable aux banques puisque le crédit offert est largement garanti par les cédules hypothécaires. C'est aussi une des raisons qui expliquent pourquoi il n'est pas obligatoire en Suisse de souscrire une assurance emprunteur au titre de son emprunt. Le véritable propriétaire de l'immeuble est en fait la banque jusqu'à remboursement complet de la somme.

Les systèmes de financement de chaque pays maintenant dévoilé, il nous faut effleurer la question du financement de l'acquisition dans le cas particulier du non résident qui aura alors le choix d'opter pour un financement sur le territoire national ou sur le territoire étranger. Cette phase soulève le problème de l'accession au crédit dans un cadre transnational.

B - L'accès au crédit pour les non-résidents

En préambule, pour ne pas alourdir des propos qui le sont surement déjà, nous limiterons notre étude à la situation où la recherche de crédit se déroule sur le territoire national ou bien sur le territoire de localisation du bien immobilier, une source de financement dans un pays tiers bien que possible ne sera pas envisagée.

Les situations possibles se baseront donc sur l'hypothèse d'un résident français cherchant à acquérir un bien immobilier en Suisse cherchant un financement en France ou en Suisse et celle d'un résident suisse prospectant pour un financement en Suisse ou en France dans la perspective d'un achat en France. Ils seront donc confrontés à comment les systèmes respectifs considèrent le financement d'un bien hors du territoire national et comment un système de

financement traite des demandes de non-résidents. C'est ici la question de l'égalité de traitement qui est abordée. C'est encore la problématique de la monnaie de référence qui sera soulevée.

1) Le résident suisse en quête de financement pour une acquisition en France

Ce premier cas de figure envisagera celui d'un résident suisse adressant une demande de crédit en Suisse puis successivement en France. Nous verrons que la solution, s'il en existe dépend des conditions réglementaires des banques suisses ou de la flexibilité de l'emprunt in fine alors que dans le cas français, les offres de crédit existent bien que le statut de non résident les rendent plus difficile d'accès.

a) **Une possibilité d'obtention de crédit en Suisse largement restreinte**

Comme nous venons de le voir, le système de financement suisse est très favorable aux banques du fait de la cédule hypothécaire leurs permettant de s'immuniser contre le risque. Accepter de financer une acquisition hors du territoire national représente donc pour les banques suisses un risque accru car elle ne maitrise pas les règles nationales quant aux gages immobiliers ni même d'ailleurs sur le for juridique lors d'un conflit avec une personne physique. Comme nous l'avons vu, l'application du droit international s'il attribue la qualité de professionnel à une SCI devrait reconnaitre celle de consommateur à un particulier. Par conséquent, en cas de litige, le droit français devrait s'appliquer. Il advient que la situation envisagée dans la jurisprudence relative à des faits de 2007 ne pourrait que difficilement se reproduire car les banques du fait de directives internes ne rentrent plus en discussion pour financer de tels achats sur la base de nouveaux emprunts. Cependant deux pistes méritent encore d'être poursuivies.

La première découle de l'emprunt in fine et des possibilités qu'il offre. Ici, il faut réfléchir à la situation où le futur acheteur en France possède déjà un bien immobilier en Suisse qui soit libre de toute hypothèque ou encore en cours de remboursement. La directive accréditée par la

FINMA ainsi que les directives internes des banques obligent les banques à vérifier l'adéquation de l'hypothèque avec la valeur du bien immobilier sous-jacent. Il s'en suit que si cet examen se déroule au moment d'une nouvelle acquisition, le montant maximal du prêt ne peut dépasser le montant de leur évaluation. Mais cette même obligation peut permettre à un propriétaire de demander une hypothèque sur un bien qui n'en supporte plus ou bien encore sur un bien qui en supporte encore mais dont la valeur réelle est bien supérieure au montant de l'hypothèque restant à couvrir.

Si le bien n'est plus hypothéqué, le propriétaire peut donc souscrire une nouvelle hypothèque avec la création d'une cédule hypothécaire qui servira de base au financement du bien en France. Il pourra même avantageusement si cette dernière existe, proposé à la banque cet emprunt sur la base d'une cédule hypothécaire déjà existante. Cette seconde solution présente l'avantage de rendre l'obtention du crédit presque certaine car le fait d'avoir récupéré une première fois une cédule hypothécaire prouve le sérieux et la qualité du débiteur à la banque. L'autre possibilité est donc d'augmenter l'hypothèque et de créer de nouvelles cédules hypothécaires en fonction de l'écart de valeur entre le bien et l'hypothèque existante. A terme, le bien immobilier français se voit financer au travers d'un bien immobilier suisse et le preneur de crédit lui se voit appliquer les dispositions du droit suisse en la matière. De plus, le risque de change de long terme sur l'opération de financement disparait.

Une seconde possibilité doit être mentionnée avec une banque suisse qui offre malgré tout, la possibilité d'obtenir un nouvel emprunt suisse pour financer une acquisition en France. Il s'agit de la banque Crédit Agricole Next Bank qui comme son nom l'indique est une ramification du groupe français établi en Suisse. Du fait de sa connaissance des systèmes de chaque côté de la frontière, elle offre la possibilité de financer son acquisition sur la base d'un emprunt dont la particularité principale est de ne demander que 50 % de remboursement. Par ailleurs, la proportion de capitaux propre ä apporter pour financer cet achat doit être d'au minimum un tiers. C'est assurément la banque qui propose la plus grande flexibilité en la matière.

b) **Une accessibilité au crédit élargie en France**

Dans l'hypothèse où le futur acheteur souhaite obtenir un financement français, et donc se voir appliquer les dispositions françaises en particulier en termes de remboursement et d'assurance, le choix est finalement assez large. Le recours aux banques installées dans les régions limitrophes au fait des spécificités helvétiques ou à des cellules spécialisées des grandes enseignes bancaires permettent de trouver des solutions. Toutefois, ces solutions ne sont pas équivalentes entre elles. Dans le cas de banques limitrophes, une certaine limite géographique contraint le financement, celle d'acheter un bien situé dans une région limitrophe dont la limite n'est pas clairement définie par la banque. Les conditions d'octroi de crédit sont alors calquées sur celles générales présentées plus haut. Les gages et suretés sont les mêmes.

Plus intéressant à notre avis, le recours à des entités dédiées[375] de grands groupes à la clientèle internationale (favorisée). Si le crédit accordé ne présente pas de particularités notables, les conditions d'octroi sont-elles particulièrement flexibles. Tout d'abord, aucune exigence d'un actif sur le territoire national en garanti initiale n'est imposé ce qui ouvre grand les portes du financement à des personnes sans liens avec la France. D'autre part, il est possible d'obtenir un financement sans aucun apport personnel, ceci en fonction des revenus existants et réguliers. Enfin, la possibilité de souscrire à un crédit in fine au lieu d'un crédit amortissable est offerte. Last but not the least, dans l'hypothèse d'un crédit amortissable, il peut être renouvelable, cela implique que seule une partie de l'emprunt est remboursable à échéance et que le reliquat fera l'objet d'un renouvellement de contrat. Cette solution nous apparait plus adaptée au besoin de financement international car il offre une flexibilité autrement plus importante que celle offerte par les petites agences. Cette flexibilité va jusqu'à autoriser de souscrire l'emprunt non pas en Euros mais en francs suisses. La quadrature du cercle en quelques sortes.

[375] On citera pour l'exemple le Crédit Foncier.

2) Le résident français en quête de financement pour une acquisition en Suisse

La situation symétrique du côté français présente de nombreuses similitudes avec le cas précédent, mais rassemble aussi quelques particularités. Cet exposé comprendra aussi la situation des frontaliers.

a) Le financement en France

La recherche d'un financement français pour une telle acquisition va se frotter à la grande frilosité des banques françaises qui devant les particularismes du système helvétique ne seront que peu enclines à rentrer en matière. C'est de manière générale une fin de non-recevoir qui sera émise par ces dernières. Même les banques traditionnellement implantées des deux côtés de la frontière refuseront de financer un tel achat.

La solution passera, tout comme dans le cas suisse, par la mise en garantie d'un bien immobilier possédé sur le territoire français. Dans ce cas, en fonction de la valeur du bien et de la capacité de remboursements, le prêt pourra être octroyé. Les droits de gage seront alors ceux habituellement appelés en droit français. Une autre solution peut-elle être trouvée en Suisse ?

b) Le financement en Suisse

Ici, il faut distinguer deux branches d'une même arborescence à savoir une demande émise par un résident sans lien avec la Suisse, et celle relevant du frontalier. Dans le premier cas, faible sont les espoirs d'obtenir un tel financement si le demandeur ne bénéficie pas d'une surface financière ne lui permettant pas au final de se passer de ce financement extérieur. La banque suisse sera en effet très réfractaire à cette opération car sans une garantie suffisante lui assurant que les revenus ou bien le patrimoine du demandeur couvrent largement le montant du prêt, le risque sera trop important. Au-delà du risque financier, le risque réglementaire du fait de la LFAIE laisse planer une épée de Damoclès sur la pérennité de l'acquisition. La stabilité des flux n'est donc pas assurée et les complications futures afin de se départir de la relation bancaire possibles.

Il en va autrement du frontalier, spécifiquement dépendant, en Suisse. Dans son cas, l'ensemble des dispositions présentées dans les lignes précédentes relatives aux règles de financement suisse lui sont opposables. Il peut donc au-delà de son salaire versé en francs suisses versés par son employeur faire valoir ses apports de financement au travers de son second pilier et éventuellement son pilier 3A. Sa situation est tout à fait similaire à un résident suisse souhaitant acquérir un bien immobilier en Suisse. Le risque de change étant également ici éliminé.

En guise de conclusion sur le thème de financement, il est possible de retenir que les deux pays présentent des systèmes très différents tant sur la nature des gages immobiliers que sur les règles de financement. Dans le cadre d'une opération transfrontalière, notre étude n'a pas pu montrer qu'il existe de discrimination patente ou légale du fait de la qualité de non résident. Si discrimination il y a, celle-ci est basée sur le risque que représente l'opération et doit s'interpréter en termes de coûts supplémentaires. La possibilité de financer un achat transfrontalier existe pour des personnes sans liens directs avec le pays de destination, mais elle est dès lors largement fonction des ressources disponibles ou du patrimoine déjà constitué. La situation est tout autre si un tel lien existe comme pour les frontaliers. Cependant, cette étude n'a pas questionné toutes les dimensions des contrats de prêt et des particularismes qu'ils pourraient engendrés. Cela nécessiterait un travail plus approfondi et ce n'était pas la volonté initialement affichée. A l'instar de maître Fontanet[376] qui judicieusement indique que abordé les questions de prêt dans un contexte franco-suisse suppose de se poser des questions sur le droit applicable aux contrats de prêt et de gage, et en particulier sur l'application de la loi Scrivener par un notaire suisse auxquelles il (nous) « n'est heureusement pas appelé à répondre ». Finalement, une autre question relative au problème de la monnaie de référence de l'emprunt et éventuellement de l'indexation du taux de l'emprunt[377] n'a finalement pas

[376] Fontanet, R.P., Le prêt contracté à l'étranger : l'exemple suisse, La semaine juridique – notariale et immobilière, n°25, 28 juin 2013, pp 55-59.

[377] Cattalano-Cloarec, G., Les prêts en francs suisses sont suspects !, L'essentiel droit des contrats, n°5, 02/05/2017, p 3.

d'incidence dans le cadre de notre travail car les jurisprudences[378][379] en la matière ne sont que peu adaptés à la situation que nous avions envisagée.

[378] Gazette du Palais, Offre de crédit immobilier en francs suisses, n°234, 22/08/2015, p 10.

[379] Mathey, N., Clause abusive et prêt immobilier en devise, droit bancaire crédit aux particuliers dans revue de droit bancaire et financier- revue bimestrielle, n°3, mai 2017. Cass. 1re civ., 29 mars 2017, n° 15-27.231 : JurisData n° 2017-005685 ; JCP N 2017, 1158, note S. PiédelièvreCass. 1re civ., 29 mars 2017, n 16-13.050 : JurisData n° 2017-005684 ; JCP G 2017, 532, note Th. Bonneau ; JCP E 2017, 1267, note J. Lasserre-Capdeville ; JCP E 2017, obs. A. Salgueiro ; JCP N 2017, 1158, note S. Piédelièvre.

III - Conclusion

Ce chapitre avait affiché comme visée de présenter les principaux aspects de l'acquisition d'un bien immobilier par un non résident dans un des deux pays considérés. La première partie s'est attachée à retenir les aspects fondamentaux du droit civil qui assure le transfert de propriété en mettant en avant le rôle du notaire et donc de ses responsabilités afin d'instrumentaliser l'acte de référence. France et Suisse bien que partageant des règles communes comme par exemple l'obligation de l'acte authentique relatif au transfert immobilier ou bien encore l'obligation de publicité foncière divergent dans leur approche quant au fait assurant ce transfert (la signature du contrat en France, l'inscription au registre foncier en Suisse).

Dans le même temps, les ponts avec le droit international quant aux capacités juridiques des mineurs ou des impacts des régimes matrimoniaux ont été bâtis. Là encore si des similarités existent, l'appartenance à la communauté européenne de la France la place dans un cadre largement conditionné par l'acquis communautaire. Dans le cas Suisse, ce sont les bilatérales et les conventions dont la Suisse est signataire qui permettent d'envisager des solutions. Toutefois, le règlement de Rome I sur les contrats privés ne permet pas de fournir une solution complète aux difficultés que ces opérations peuvent soulever, tout au plus ce règlement présente l'avantage d'introduire une base de raisonnement en transférant la suite du raisonnement à d'autres textes ou conventions.

La seconde partie du chapitre elle s'est consacrée aux problèmes de financement et de gage immobiliers que ces situations pourraient provoquer. Une longue présentation des systèmes respectifs et leurs particularismes a permis de mettre en avant certains points comme les types d'emprunt les plus répandus et leurs modalités de remboursement. Elle a également clarifié le poids conséquent de la cédule hypothécaire dans le système suisse et la protection qu'elle offre à son détenteur.

Sur la base de cette description, les différents cas de figure ont alors aisément été déclinés illustrant les différences de traitement que le caractère d'externalité de ces opérations pouvait déclencher. Un premier constat fait apparaitre que la distribution de crédit dans une telle situation n'est pas aisée, mais de manière surprenante, elle n'est pas impossible. Elle est

d'ailleurs tout à fait classique dans le cas de frontalier et dans une moindre mesure commune par des entités dédiées.

En filigrane, l'étude du financement a mise en avant le rôle des banques et l'interaction entre leurs propositions au client et leurs objectifs propres. Le système suisse, de ce point de vue apparait, résultat d'une observation et d'une pratique de plusieurs années, comme particulièrement favorable aux banques puisqu'une même opération immobilière peut être source de revenu non seulement sur la base des intérêts facturés mais encore sur celui des frais de gestion des fonds gérés, fonds dont l'obtention est favorisée par les pouvoirs publics et qui ne bénéficient, de surcroit, d'aucune garantie en capital.

Après cette analyse, le sentiment général qui s'en suit relatif au problème de discrimination potentielle, c'est justement son absence. Les textes de lois n'insinuent aucune discrimination entre résidents et non-résidents sur les questions de transfert ni de financement. A la différence des deux chapitres précédents, rien ne vient étayer le fait que les systèmes nationaux privilégient leurs membres au détriment des non membres et cela en opposition avec des traités et engagements internationaux. Cette situation peut aussi s'interpréter dans le sens où les gardes barrières existants préalablement à l'acquisition sont tellement élevés, c'est-à-dire dans l'accès à la propriété que, une fois franchie, il n'y a plus de nécessité de complexifier le processus. La dimension d'externalité se suffit alors à elle-même pour rendre les opérations délicates du point de vue du financement. Mais ainsi décrit, ces difficultés ne sont dues qu'au processus privé de sélection des risques.

Chapitre IV : La détention de biens immobiliers par des non-résidents

Du fait de la démarche chronologique adoptée dans notre travail et de l'approche séquentielle qu'elle implique, il convient d'aborder, succédant en cela à l'acte d'acquisition du bien, la phase de détention de ce même bien et évidemment d'en identifier les spécificités fiscales.

De fait, ce chapitre vient à point nommé pour expliciter les tenants de l'imposition découlant de la détention d'un bien immobilier par un non résident et permettra de contribuer à notre dessein initial qui est de vérifier l'adéquation des règles d'imposition nationales avec les principes fondamentaux d'imposition, tels que celui d'égalité et de non-discrimination, dont les systèmes nationaux et les sources internationales qui s'imposent à eux et dont ils se sont réclamés.

Dans cette optique, la première étape consiste à préciser quels sont les éléments qui, découlant de la détention immobilière engendreraient une imposition. Le recours à la classification selon les éléments économiques taxés[380][381] est opportun puisque cette classification permet de catégoriser les impôts prélevés sur le fondement des éléments économiques soumis à taxation qui sont soit le revenu, soit la dépense et soit enfin le capital. L'imposition selon la dépense, du fait de la détention immobilière n'a que peu de sens dans un contexte transnational puisque ce régime a une existence réelle en Suisse uniquement et pour des résidents étrangers[382] de surcroit. Par opposition, l'imposition en vertu du gain généré, et du fait du capital représenté, par le bien immobilier, gardent-elles toutes les deux leur pertinence dans notre contexte d'étude.

---

[380] Bouvier, M., Introduction au droit fiscal générale et à la théorie de l'impôt, 12ème édition, LGDJ, Lextenso éditions. 2014, 292 p.

[381] Oberson, X., Droit fiscal suisse, 4ème édition, Helbing Lichtenbahn, 2012. 621 p.

[382] Voir chapitre I sur l'imposition selon la dépense.

Dans le cadre de l'imposition du revenu, la finalité poursuivie est d'imposer une variation[383] de richesse, donc un flux. Il 'agit plus précisément d'un flux net, c'est-à-dire d'une différence entre le revenu généré et les coûts admis en déduction qui ont permis cette génération. A l'opposé, l'imposition sur le capital relève de l'imposition d'une mesure statique du patrimoine qui ne vient pas sanctionner une augmentation de richesse mais un niveau de richesse que l'on peut avantageusement qualifier de stock. Toutefois, le stock concerné par l'imposition est relatif à un stock net c'est-à-dire déterminé par différence entre des actifs imposables et des passifs jugés déductibles.

Cette articulation de l'impôt est justement présentée au sein des dispositions législatives des deux pays puisque l'impôt sur le revenu comme l'impôt sur la fortune sont mentionnés dans chacun des deux systèmes fiscaux. A ces deux principales sources législatives nationales et du fait du caractère extranéité des situations envisagées viennent se greffer, d'une par la CDI de 1966 et d'autre part, les bilatérales. Ces sources internationales portent soient directement sur ces impositions relatives au capital ou au revenu, c'est le cas de la CDI, soit de manière indirecte en limitant la portée de l'imposition du fait de sa manifeste incohérence avec les préceptes d'un ordre juridique supérieur (c'est le cas des bilatérales). Ainsi présenté, ces quatre sources fonderont l'outil de notre interprétation.

Une fois les impositions introduites, les sources légales mentionnées, il reste à préciser les opérations immobilières envisagées. Cette remarque à son importance car en fonction de la destination réservée à l'objet, les caractéristiques de l'imposition peuvent en être influencées. Deux hypothèses quant à la destination réservée à l'objet immobilier seront déclinées, la première étant celle de la résidence secondaire et la seconde, celle de l'investissement locatif (meublé ou pas d'ailleurs). Aucune autre hypothèse ne sera adressée par notre travail sauf mention expresse dans le développement.

Notre grille d'analyse peut maintenant se dévoiler et s'appréhender comme un tableau à double entrée où les destinations du bien immobilier (résidence secondaire ou investissement)

[383] Supposée positive

répondent au type d'imposition (impôt sur le revenu et sur le capital). Cette dernière sera dès lors appliquée aux deux pays qui nous intéressent ce qui permettra d'adopter une démarche structurée d'analyse et de pouvoir ainsi mettre en relief les principaux traits et différences entre ces deux pays. Il sera aussi ainsi aisé d'observer comment chaque système s'accommode des dispositions internationales les obligeant.

Le plan retenu se compose de deux axes déterminés par les types d'impositions retenus, soit sur le revenu et sur le capital. Pour chaque pays, il sera d'abord effectué un rappel de la fiscalité appliquée à la résidence principale afin de définir un cas dit de base d'imposition. Ce n'est que dans un second temps que l'imposition de la résidence secondaire puis de l'investissement locatif sera décliné.

Pour ces deux dernières catégories, le traitement appliqué à un résident pourra être rappelé s'il met en évidence une différence notable avec l'imposition d'un non résident pour un même bien. Ainsi structuré, le passage du cas de base aux deux situations qui nous intéressent plus particulièrement permettra dans un premier temps de déterminer si différence il y a (entre les résidences principales et les autres biens immobiliers retenus) informant ainsi sur la nature du système, puis en comparant à l'interne de chaque situation si de potentielles divergences de traitement existent. Dans le cas où une différence de traitement existe, il conviendra alors de s'interroger sur son bien-fondé ou sur son caractère inégalitaire et discriminant au regard des textes nationaux et internationaux.

I - L'impôt sur le revenu frappant les biens immobiliers détenus par les non-résidents[384]

Notre premier chapitre nous a permis de balayer cette imposition afin de répondre à la question quant aux déterminants de la résidence fiscale. Au cours de ce développement, l'accent sera mis sur la manière dont l'imposition se déroule. Comme annoncé, le rappel de la fiscalisation de la résidence principale constitue un préalable servant de référence à celle portant sur les autres biens immobiliers.

A - Rappel sur la fiscalité de la résidence principale

Le traitement fiscal de la résidence fiscale est révélateur d'une conception politique de la fonction attribuée au logement principal et à la conception de l'imposition sous-jacente de cette résidence. En considérant ce traitement comme celui de référence, il sera aisé dans un premier temps de mesurer l'écart potentiel avec le traitement réservé à un autre bien immobilier détenu. Les deux pays seront successivement étudiés au titre de l'impôt sur le revenu en commençant par la France.

1) En droit français

La fiscalité de la résidence principale est revenue sur le devant de la scène au cours de l'année 2017 avec un rapport émis par France Stratégie[385] qui avançait comme solution à la

[384] Dans le cadre de ce chapitre, les conséquences découlant d'un partage de droits issu d'un usufruit et de la nue propriété ne sera pas abordée, le thème sera au contraire envisagé dans un cadre plus global qui est celui de la transmission.

[385] France Stratégie, Quelle fiscalité pour le logement, Projet « 2017 – 2027 », décembre 2016.

hausse des prix de l'immobilier et dans le but de promouvoir l'équité fiscale entre propriétaires et locataires une fiscalisation des loyers implicites issus de la jouissance de sa résidence principale.

De fait, ce rapport ne venait que réactiver une proposition du Conseil d'analyse économique[386] et finalement rappeler une antienne du système fiscal français. Bien qu'ayant fait l'objet d'une levée de bouclier de la part de nombreux acteurs de l'économie, cette question est redondante d'une part, marquée d'un certain remugle de l'autre car, cette fiscalisation a déjà eu cours en France[387] et ce jusqu'en 1965 date à laquelle il a été décidé de « l'exonération » de la résidence principale[388] Il faut noter que ces rapports réaffirmant la proposition en question sont beaucoup moins prolixes sur les éléments qu'il faudrait accepter logiquement en déductions de ces revenus.

a) **Exemption des revenus issus de la jouissance de la résidence principale**

L'article 15 II du CGI établit une exemption des revenus découlant pour le propriétaire de sa résidence principale de la jouissance de celle-ci. Ici réside la potentielle inégalité de traitement entre contribuables puisque à la non-imposition du revenu fictif ne répond pas la déduction possible des loyers versés. Ce débat a déjà longuement été discuté par les économistes comme les rapports précités le prouvent et finalement moins pas par les fiscalistes.

Il en découle que la propriété immobilière appliquée à la résidence principale permet à son titulaire de bénéficier d'un avantage qui peut éventuellement se justifier par le rôle social que cela joue pour la population. Il faut encore noter que cette exemption s'applique à tous les

---

[386] Conseil d'analyse économique, Fiscalité des revenus du capital, Les notes du conseil d'analyse économique, n° 9, septembre 2013.

[387] Réponse à la question écrite 10606 posée par Gérald Darmanin le 20/11/2012, publiée au Journal Officiel le 26/02/2013, page 2250.

[388] Loi de finances pour 1965 (n° 64-1279 du 23 décembre 1964).

biens immobiliers dont le propriétaire se réserve la jouissance et non pas seulement la résidence principale.

Toutefois, l'article 30 du CGI indique qu'il est possible d'intégrer au revenu brut soumis à taxation le revenu issu de la jouissance d'un bien[389]. Cette valeur sera alors déterminée par comparaison ou valorisation directe.

b) **Non déductibilité de principe des charges**

De cette non-imposition, il découle logiquement que le propriétaire de sa résidence principale ne peut se targuer de déductions fiscales au titre des frais qu'il supporte pour générer ces revenus fictifs. A cette non déduction de principe, il faut opposer le fait que les intérêts d'emprunts liés au financement de la résidence principale rentrent dans le champ de cette non déductibilité. Ceci est vrai pour les opérations réalisées après le 31 décembre 2011. Dès lors, les financements relatifs à des opérations antérieures à cette date profitent eux encore de l'ancienne possibilité offerte quant à la déduction de ces frais financiers[390].

Cette dernière remarque est à mettre en relation avec le chapitre précédent relatif à l'acte d'acquisition dont il a été montré l'impact quant à la valorisation que cette déductibilité entrainait et au traitement fiscal qu'elle pouvait générer.

c) **Les exceptions à la non déductibilité générale des charges**

Cependant, à cette non déductibilité de principe, les lois de finances successives y ont portée quelques coups de canif puisqu' elles ont permis d'inscrire dans le code certaines

---

[389] Ce sera le cas par exemple si la jouissance personnelle n'est pas démontrée et qu'au contraire, un tiers utilise sans contrepartie ce bien.

[390] Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, IR - Crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt afférent à l'habitation principale - Détermination du crédit d'impôt - Opérations réalisées du 6 mai 2007 au 31 décembre 2010, BOI-IR-RICI-350-20-10-10-20160421, 21/04/2016.

déductions relatives à des dépenses précises en générale en lien avec les personnes nécessitant des protections[391], les énergies renouvelables[392] ou bien encore les risques technologiques[393]. Il convient donc de préciser que ces déductions permettent une orientation des comportements individuels.

Une précision somme toute importante tient à la nature de l'avantage accordé, en l'occurrence il ne s'agit pas proprement parler d'une déduction d'impôt mais plus précisément d'un crédit d'impôt. Cela sous-tend que potentiellement le contribuable peut être remboursé par l'Etat.

A priori, le bénéfice des crédits d'impôts sont donc réservés aux personnes ayant leur résidence en France ou affectant à leur résidence principale le bien immobilier envisagé. Cette précision étant faite, elle permet de comprendre que ces dispositions ne sont pas possibles dans le cadre de résidences secondaires.

d) **La détention indirecte de la résidence principale**

Conformément à nos interrogations quant à l'influence potentielle de la forme de détention sur notre problématique, il apparait nécessaire de déterminer si la forme indirecte de détention de sa résidence principale entraine une modification des dispositions fiscales précédentes du fait de l'intermédiation par une SCI (n'ayant pas opté à l'IS).

Concernant l'exemption de l'art.15 II du CGI, celle-ci est reconnue également aux associés de SCI dont la jouissance du bien détenu est accordée à cet associé. La transparence

[391] Art.200 quater A CGI

[392] Art 200 quaterdecies CGI

[393] Art 200 quater CGI

fiscale issue de la SCI permet d'accorder aux associés la même exemption que le propriétaire direct.

Par conséquent, ce même associé ne doit pas pouvoir bénéficier de déductions fiscales au titre de l'entretien de ce bien. La non déductibilité s'applique de la même façon aux associés et propriétaires directes.

Enfin, les crédits d'impôt précédemment cités sont eux aussi accessibles pour les associés assurant de principe une parfaite égalité de traitement quel que soit le mode de détention. Ces précisions étant faites, elles nous semblaient pertinentes du fait de ce mode de détention très répandu en France mais pour le moins utilisé avec parcimonie en Suisse.

2) Droit Suisse

L'examen de la situation suisse est particulièrement intéressant puisqu'il révélera une complète opposition avec le système d'imposition français quant à la résidence principale. Il sera d'autant plus informatif car il apportera un contraste saisissant aux arguments déployés[394] contre les propositions de France Stratégie

a) **Imposition de la valeur locative**

Les dispositions fiscales[395][396] suisses admettent la valeur locative découlant de l'immeuble habité comme représentant un revenu imposable. Fondé sur la notion de revenu et

[394] Au niveau fédéral, une initiative populaire intitulée "Propriété du logement pour tous" fut même lancée en 1992. Elle demandait entre autres d'encourager davantage l'accession à la propriété du logement à usage personnel et de mieux assurer sa sauvegarde, notamment en fixant les valeurs locatives de manière modérée. Cette initiative fut rejetée en février 1999.

[395] Art. 21 al.1 let. b ,LIFD du 14 décembre 1990

[396] Commission intercantonale d'information fiscale, L'imposition de la valeur locative, Berne, 1999.

sur la volonté de respecter un principe d'égalité entre contribuables[397], cette imposition traduit fondamentalement le fait que l'imposition sur le revenu doit porter sur l'ensemble des revenus ou plus précisément sur l'ensemble des revenus nets. Cette conception engendre donc la nécessité de préciser les charges admises en déduction pour pouvoir déterminer le revenu net.

La détermination de la valeur locative suit une procédure cantonale qui est largement partagée et homogénéisée à travers la Suisse. Le propriétaire d'un immeuble destiné à l'habitation principale se voit dans l'obligation de remplir un dossier visant à établir la valeur locative d'un bien nouvellement acquis[398]. Ainsi se voit-il questionner sur le prix payé bien entendu mais également sur un ensemble de questions relatives aux caractéristiques de l'immeuble qui vont du nombre de pièces, aux équipements sanitaires en passant par le nombre d'installations de luxe. Les questions portent encore sur l'emplacement, le positionnement, l'exposition, l'existence de parties excavées, etc… Pour chaque réponse un nombre de points est attribué, ces points sont sommés et par la magie d'une formule savante, une pondération entre ces points et le prix d'achat permet d'obtenir cette valeur locative. En générale, cette dernière est tout de même inférieure aux montants de loyers demandés pour des biens équivalents, ce qui s'expliquent probablement par le fait que le propriétaire du fait de sa jouissance prendra un soin plus grand de son bien ce qui en limite le risque de location et donc de dommages subis.

b) **Déductibilité des charges nécessaires**

i. La déductibilité de principe des charges

Les dispositions fiscales suisses permettent au propriétaire « jouissant » de déduire un certain nombre de charges nécessaires à l'entretien du bien. La question étant où placer le

[397] ATF 112 Ia 242

398 Par exemple dans le canton de Fribourg, Instructions spéciales sur la manière de remplir le questionnaire pour l'estimation des valeurs locatives et fiscales des immeubles non agricoles, Service cantonal des contributions, Edition 2017.

curseur quant à la déductibilité, faut-il tout admettre en déduction, ne rien admettre ou préférer une voie intermédiaire.

Afin d'y répondre, le législateur s'est fondé sur la notion de revenu et des éléments permettant de générer ce revenu. Dès lors, ce qui y participerait serait déductible, ce qui engendrait une augmentation de valeur du bien immobilier ne le serait pas. Exprimé en ces termes, il est bien évident que la différence d'interprétation ne sera pas plus consistante que l'épaisseur d'une feuille de papier à cigarette.

Précisions tout d'abord en lien avec nos remarques dans le cas français que les intérêts d'emprunt souscrit lors de l'acquisition du bien sont admis en déduction[399]. On retrouve ici nos préoccupations exprimées sur la partie financement du chapitre précédent. Par ailleurs, la détention d'une fortune immobilière ouvre droit à déductions[400] les frais nécessaires à l'entretien des immeubles, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment[401], les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers. Des dispositions particulières existent encore en matière d'énergie renouvelable ou bien de mesures favorables à l'environnement. Le législateur prévoit toutefois que ces déductions seront assimilables à des frais d'entretien.

Nombreuses sont les jurisprudences devant tranchées sur le fait qu'une dépense soit jugée déductible[402] alors que l'autre ne le soit pas[403]. S'il nous fallait essayer de tracer une ligne rouge permettant de saisir les grandes règles et afin de familiariser des lecteurs qui ne seraient pas au fait de ces finesses il est possible d'illustrer cela par des exemples.

---

[399] Art. 33 al.2, LIFD du 14 décembre 1990.

[400] Art.32 al.1 let. a, LIFD du 14 décembre 1990.

[401] A noter l'abandon de la jurisprudence Dumont Praxis qui interdisait la déductibilité de frais de remis en état d'un immeuble nouvellement acquis, c'est dire dans un intervalle de cinq ans.

[402] ATF 99 Ib 366.

[403] ATF du 2 février 2005, RDAF II 231.

Premier cas de figure, la résidence principale possède un lave-linge à l'intérieur (et non pas en commun comme c'est souvent le cas en PPE[404]). Celui-ci vient à rendre l'âme et il convient de le changer. Dans ce cas, la déductibilité n'est pas forcément admise. Si le lave-linge avait été mentionné sur l'acte de vente par exemple ou encore mieux si celui-ci était encastré dans les murs ou fixés au sol, alors la déductibilité serait assurée car il s'agirait de maintenir la résidence en principale en l'état. Cependant, l'administration cantonale veillerait encore à ce que la nouvelle machine soit d'un niveau comparable à la précédente.

Second exemple, des travaux de remise en état de la salle de bain devraient être acceptés en déduction à moins que manifestement le résultat transfert une valeur additionnelle à la résidence principale. D'ailleurs il n'est pas rare que les travaux soient répartis en une portion d'entretien et l'autre d'amélioration.

Les installations jugées luxueuses tels les saunas sont l'objet d'une attention toute particulière des autorités. En cas de nouvelles installations ou d'installations greffées sur un élément devant être changé, ces installations luxueuses ne permettent pas d'obtenir de déduction. Par contre, s'il s'agit de remplacer une installation luxueuse existante et sans opter pour une nouvelle version trop ostentatoire, la déductibilité sera accordée.

Enfin, d'un point de vue formel, la déductibilité sera autorisée si deux conditions sont respectées. D'abord que les dépenses devant permettre la déductibilité aient été réalisées et réglées avant le terme de l'année fiscale. Ensuite, la plupart des administrations cantonales demandent l'envoi de photos relatives à l'installation qui doivent permettre de saisir parfaitement l'état avant la rénovation et le rendu final de cette dernière.

A cette déduction effective des frais d'entretien et des primes, il est offert aux propriétaires d'opter pour une déduction forfaitaire[405] dont le montant est déterminé par le

[404] Propriété par étages

[405] Art. 33 al.4, LIFD du 14 décembre 1990

Conseil fédéral. Ainsi, le propriétaire se voit toujours placer dans la position de déduire bien qu'il n'est subit aucun débours au cours de l'année. Cette mesure étant clairement discutable du point de vue de l'égalité.

Ces dispositions relevées dans le cadre de la loi fédérale sont bien sûr reprises au niveau cantonal car comme nous le savons l'imposition sur le revenu n'est pas de la compétence exclusive de la Confédération mais bien de nature parallèle et donc aussi soumises aux dispositions cantonales. Par ailleurs, l'examen attentif de ces textes ne semble pas indiquer que les règles explicitées ne valent que pour les résidences principales.

ii. La déductibilité sous conditions des travaux

Comme nous l'avons indiqué, certaines déductions ne peuvent être reconnues que lorsqu'elles sont en lien avec un investissement relatif aux énergies renouvelables ou à des mesures favorables à l'environnement. Mais là encore, la distinction entre la part déductible et la part non déductible, c'est-à-dire entre ce qui est censé augmenter la valeur du bien et ce qui n'est qu'une dépense d'entretien est définie par la loi. Le recours à ces dépenses afin de limiter sa base taxable est donc toujours sujet à caution. En particulier seuls des matériels certifiés peuvent être installés et faire bénéficier de la déduction.

3) Comparaison entre les deux systèmes

La phase de présentation des systèmes d'imposition étant achevée, arrive celle de la comparaison entre ces deux pays. La première constatation porte sur des choix radicalement différents quant à la taxation des revenus fictifs, revenus en nature devrions nous plutôt dire suivant en cela le Tribunal fédéral[406], selon la conception suisse, conception abandonnée dans le cas français. Les arguments qui ont plaidé pour cet abandon étaient principalement les déséquilibres budgétaires que cette taxation engendrait du fait des déductions généreuses

[406] ATF 112 Ia 242.

qu'elle offrait. Nombreux étant les contribuables ayant compris qu'ils pouvaient créer, modeler leur résidence principale aux dépens de l'Etat.

Dans le cas suisse, la taxation de la résidence principale n'est que le résultat d'une confrontation des intérêts des propriétaires et des locataires et du respect du principe d'égalité. A ce titre, les dimensions cantonales de la taxation offrent un panel de solution assez large afin de prendre en compte l'égalité visée entre les contribuables. Une fois instaurée l'appréhension de la jouissance de sa résidence principale comme un revenu se dresse alors la question des frais déductibles.

Sur ce point, la Suisse a longtemps hésité pour identifier l'étendue de ces frais en écartant rapidement une interdiction totale de déduction ou une acceptation totale de déduction toujours sur la base de ce principe d'égalité. La Suisse a donc opté pour une catégorisation des déductions admises qui se fonde sur les notions d'entretien du bien et d'acquisition du bien mais en excluant ce qui vise à augmenter sa valeur. Au niveau cantonal, cette recherche d'égalité a aussi pris une autre tournure en travaillant non plus à définir au plus juste le revenu brut et les charges du propriétaire, mais d'assimiler le loyer payé par le locataire non pas seulement comme une charge liée aux frais d'entretien du contribuable, soit à une utilisation libre de son revenu, mais plutôt à une dépense nécessaire à la génération de ce revenu. Ainsi, certains cantons[407][408] autorisent une déduction d'une partie des frais de loyer au titre de l'impôt sur le revenu.

Ce premier développement a permis de jeter les bases de la taxation relative à la résidence principale illustrant ainsi, les grands choix retenus quant à la fiscalité immobilière. Il sera donc

[407] Vaud, Uri, Zug et Basel-Land

[408] L'article 39 de la"Loi sur les impôts directs cantonaux" (LI) du canton de Vaud indique que « la valeur locative ou le loyer net du logement affecté au domicile principal du contribuable, qui excède 20% de son revenu net, peut être déduit jusqu'à concurrence de 5'700 francs au maximum. » A noter que cette déduction est aussi offerte aux propriétaires.

instructif de voir comment la taxation est organisée pour les autres biens dont le contribuable se réserve la jouissance, soit les résidences secondaires, ainsi que celle concernant l'investissement locatif, caractérisé par le revenu représenté par le loyer.

B - La résidence secondaire

La détention d'une résidence secondaire relève d'un choix de vie et peut résulter d'une volonté du contribuable de s'octroyer un lieu de villégiature lui permettant de quitter sa résidence principale ponctuellement, dont il est propriétaire ou pas d'ailleurs. Selon les statistiques délivrées par l'OFS[409], il y aurait plus de quatre millions cinq cent mille logements en Suisse dont plus de cinq cent mille résidences secondaires. En comparaison, la France compte en 2017 et d'après l'INSEE plus de 34 millions de logements principaux et trois millions cinq cent mille résidences secondaires (on précisera à des fins de comparaison qu'il y aurait encore1,8 millions de logements vacants). Un premier constat permet d'observer que la proportion en Suisse de résidences secondaires est plus ou moins équivalente à celle française alors que le taux de propriétaires est beaucoup plus faible en Suisse.

Cela implique soit que les suisses n'achètent pas leur résidence principale mais plutôt leur résidence secondaire, soit que ceux qui sont propriétaires le sont sur de très nombreux biens immobiliers ou bien encore que les résidences secondaires sont l'objet d'une détention par des non-résidents de manière extensive. Il est très difficile de poursuivre l'investigation en particulier de savoir quelle est la proportion de résidences détenue par les étrangers et quelle en est leur nationalité, ce qui nous serait très utile ici. Il faudra se contenter de cette observation qui nous permet de statuer que les résidences secondaires représentent plus ou moins 9 % du parc immobilier. Alors comment ces résidences vont-elles être taxées ?

[409] Office fédéral de la statistique

1) L'imposition par la France

Il s'agit ici d'analyser les règles fiscales applicables aux résidences secondaires et d'en exposer les particularités spécifiquement dans le cas des non-résidents propriétaires.

a) **Rappel sur la taxation de la résidence secondaire détenue par un résident**

Comme initialement relevé, la taxation de la résidence secondaire est prévue par l'article 15 du CGI qui prévoit une exemption générale des biens immobiliers dont le propriétaire se réserve la jouissance. Cette exonération concerne non seulement la résidence principale mais aussi la (les résidences) secondaire(s).

Cependant, et bien que cela ne fasse pas partie du cœur de notre travail qui consistait à l'imposition du revenu, du capital ou de la transmission en lien avec un bien immobilier, la résidence secondaire déclenche une taxation commune dans sa nature à celle de la résidence principale, la taxe foncière et taxe d'habitation, mais en diverge dans les modalités. Ces taxes viennent frapper la détention de l'immeuble ou son occupation en fonction d'une valeur locative exprimée en pourcentage. La valeur locative en question se rapproche dans l'esprit de celle abordée en droit suisse mais s'en différencie dans ses modalités puisque ces valeurs locatives ont été définies dans les années soixante-dix et n'ont plus eu l'occasion d'être modifiées depuis.

Il peut sembler étonnant que ces valeurs n'aient pas bougé au cours des dernières décennies quand les études immobilières ont montré que, en ne prenant que la période 1997-2017, les prix ont été multiplié par 2 à 3. A cela deux remarques, d'une part l'ajustement s'est fait par le biais du taux de la taxe d'habitation et donc l'impact de la hausse des prix a bien été traduite pour le contribuable. Second point, il est a priori dans l'intention du gouvernement actuel de revoir ces bases locatives ce qui devrait s'accompagner également une refonte des taux. Enfin, mais cela est hors de propos, la taxe d'habitation ne devrait plus être prélevée de la

même façon dans le futur puisqu'il est prévu une exonération[410] pour une grande partie de la population sous condition de revenu mais uniquement au titre de leur résidence principale.

Il ressort de cette préanalyse que le traitement de la résidence secondaire détenu par un résident n'est fondamentalement pas différent de celui de la résidence principale à l'exception de la taxe d'habitation. Il est maintenant possible de le comparer à celui appliqué à un non-résident.

b) **La taxation de la résidence secondaire détenue par un non résident : une non-discrimination de principe**

Le rappel constant au principe d'égalité de la législation française ainsi que le fait que la CDI de 1966 indique une égalité de traitement laisseraient présager que cet examen soit dans le meilleur des cas que peu intéressant, dans le pire des cas inutile. Or, il est possible que la situation ne soit pas toujours si limpide qu'envisagée.

L'article 164 A du CGI indique que les revenus de sources françaises au bénéfice de non-résidents sont soumis à l'imposition au titre de l'impôt sur le revenu dans les mêmes conditions que celles des résidents dans une situation similaire, à la différence majeure, ces derniers ne peuvent bénéficier d'aucune déduction pour charges au titre de ces revenus.

L'article 164 B précise que parmi ces revenus, les revenus immobiliers au sens large en feront partie. Par ailleurs, l'article 6 de la CDI de 1966 attribue selon le principe de la Lex rei sitae le droit à la France de lever l'imposition. Enfin, l'article 197 A du CGI indique que le taux d'imposition minimum sur le revenu concernant les non-résidents ne peut être inférieur à 20%.

[410] Art.5 loi de finances 2018 du 31 décembre 2017 (LOI n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018)

Les choses semblent claires, puisque la France ne considère pas la jouissance de la résidence secondaire comme équivalente d'un revenu fictif ou en nature, il n'y a aucune raison pour elle de l'imposer. L'égalité de traitement semble assurer. L'imposition au titre de la détention et celle au titre de l'occupation s'applique dans les mêmes conditions.

c) **Mais une soumission à l'impôt souvent discriminatoire par le passé**

L'histoire de la taxation des non-résidents est pleine d'exemples qui nous indiquent à quel point ce statut semble risqué du point de vue fiscal du moins. Jusqu'en 2011, l'article 164 C indiquait que le non résident détenteur d'un logement en France était redevable d'une imposition forfaitaire au titre de l'impôt sur le revenu calculé sur la base d'un revenu égale au triple de la valeur locative cadastrale. La loi de finances 2012 abroge cet article mais institue une taxe sur les logements vacants cette fois ci sans distinction de la localisation de son propriétaire (art 232 CGI). Le but affiché par cette taxe est d'encourager la remise sur le marché locatif, ou plutôt de dissuader de laisser vacant, des logements situés dans des zones tendues.

Toujours afin d'illustrer les discriminations fiscales, rappelons encore que cette même loi de finances (art 234 sexdecies I) avait envisagé la création d'une taxe spécifique sur les résidences secondaires des non-résidents, et spécifiquement celles-ci en précisant que l'assiette de calcul serait basée sur la valeur locative cadastrale et le taux de référence aurait alors été de 20 %. Devant la manifeste discrimination que cela provoquerait, ce texte a été retiré.

Une autre discrimination, n'ayant plus cours aujourd'hui du fait de la loi de finances 2014 portait sur l'obligation pour les non résident suisses de fournir le nom d'un représentant fiscal à l'administration. Ce représentant fiscal serait alors responsable pour toutes les communications fiscales et le paiement des impôts en particulier lors de plus-value de cession immobilières ou au titre de l'impôt sur le revenu. Cette obligation est maintenue pour des non-résidents hors EEE ou n'ayant pas d'accord avec la France en la matière.

d) **Imposition alignée des non-résidents relatifs aux impôts locaux**

En la matière, force est de constater que tant les résidents que les non-résidents se retrouvent sur un pied d'égalité puisque soumis aujourd'hui aux mêmes impôts (taxe foncière, taxe d'habitation et taxe sur les logements vacants) et selon les mêmes modalités. Il est encore possible de rajouter que la taxe d'habitation sur les résidences secondaires est modulable à la hausse. Une surtaxe de 20% est applicable depuis 2015 pour les mêmes zones que celles permettant d'instituer une taxe sur les logements vacants. Cette modularité ouvre la voie à une hausse progressive et décentralisée de ces impôts locaux[411]. La solution suisse tant du point de vue de ces impôts que de l'impôt sur le revenu est bien différente.

2) L'imposition par la Suisse

Par anticipation des développements suivants, il est déjà possible de retenir que les dispositions suisses en matière de résidences secondaires brillent par leur simplicité et s'inscrivent dans la droite ligne des chapitres précédents qui relevaient l'absence de différence de traitement fiscal entre résident et non-résidents. Cette absence de différenciation se retrouve encore dans la manière dont les résidences secondaires sont adressées par la loi fiscale. En effet, l'article 21 traite de la fortune immobilière et rien dans cet article ne permet de différencier le traitement fiscal appliqué à la résidence principale de celui réservé à la résidence secondaire.

a) **Le revenu fictif imposé**

Logiquement, la détention d'une résidence secondaire en Suisse entraine la reconnaissance d'un revenu en nature de la part du propriétaire équivalent à la valeur locative. Ce dernier devra donc, lors de sa déclaration de revenus intégré cette valeur à l'ensemble des revenus de source suisse auxquelles sont ajoutés les autres revenus mondiaux afin d'une part, de déterminer la base taxable en Suisse et d'autre part, de fixer le taux d'imposition. Aucune différence notable de fait entre résidence principale et secondaire. Pour information, le

[411] www.immobilier.lefigaro.fr , Nice : Estrosi veut créer une nouvelle taxe pour les propriétaires, 6 mars 2018.

propriétaire se voit encore soumis à une imposition équivalente à la taxe foncière française du fait de sa propriété. Cette dernière dépend des communes et des cantons.

b) **La déductibilité des charges**

Conséquemment, l'imposition du revenu en nature autorise la déduction des certaines charges dans la même veine que celles autorisées par la reconnaissance du revenu en nature généré par la résidence principale. Inutile de reprendre le développement précédent s'y rapportant et synthétisons la situation en indiquant que les frais de financement ainsi que les frais d'entretien sont concernés par cette déductibilité.

c) **Un triple niveau d'imposition au titre de l'impôt sur le revenu**

Répliquant les préceptes de l'imposition suisse sur le revenu, la résidence secondaire est l'objet d'une imposition fédérale, cantonale et communale puisque la levée de l'impôt sur le revenu est de compétences parallèles.

Présenté ainsi et en prolongement des connaissances présentées lors du chapitre I, l'impôt sur le revenu sera déterminé par la loi fédérale sur les impôts directs et par son équivalent au niveau cantonal, car comme nous le savons, les communes bénéficient de centimes additionnels qui viennent se greffer sur les bases d'imposition cantonales.

C'est donc avant tout une distinction entre le niveau fédéral et le niveau cantonal qu'il faille préciser. Le niveau fédéral est pas essence le même sur l'ensemble du territoire ce qui évite toute possibilité d'arbitrage. Par contre, le niveau cantonal est lui fonction des dispositions en cours ce qui offre un choix et des possibilités d'arbitrage sur cette taxation lorsque le choix porte sur la localisation de la résidence secondaire. Cette remarque a une importance plus forte dans le cas de résidents suisses par rapport à des non-résidents puisque leur imposition sera alors distribuée sur potentiellement deux cantons (arbitrage intercantonale).

Mais cette possibilité est aussi envisageable dans le cas, certes rare, où un non résident dispose de plusieurs propriétés en Suisse et de différentes sources de revenus provenant de Suisse. Pour mémoire, tout en étant résident en France, il peut être bénéficiaire de revenus en Suisse qui, en générale seront soumis à l'impôt à la source. La détention de la ou des résidences secondaires entraine une imposition selon le mode ordinaire et permettra de soumettre tous les revenus à la même taxation. Dès lors l'arbitrage aura une justification de fait dans le cadre du non résident.

A cette première possibilité d'arbitrage au niveau intercantonale, il semble à propos d'y rajouter une seconde celle de l'arbitrage inter communale. L'actualité est parfois généreuse[412] et vient justement illustrer cette dernière. Nonobstant le fait que cette illustration concerne le responsable des finances vaudoises et membre du Grand Conseil, s'étant fendu d'un livre en 2011 sur les impôts[413] et le fait de devoir les payer, et s'appuie sur une disposition particulière cantonale. L'examen de la loi vaudoise[414] présente en son article 14 une possibilité de pouvoir moduler son imposition en fonction du nombre de jours passés dans une commune ou une autre du canton. Par ce fait, il s'agit s une double résidence fiscale reconnue à ces contribuables.

En l'occurrence, le non résident au bénéfice de différents revenus de source suisses pourraient arbitrer son lieu de localisation au titre de l'impôt communal sur le revenu. Précisons toutefois, que l'imposition liée à la résidence secondaire resterait bien entendu de la compétence de la commune du lieu de situation de l'immeuble. Si l'imposition de la résidence secondaire est intéressante en soi, elle ne doit pas occulter celle de l'imposition des revenus locatifs qui sont a priori la contrepartie monétaire au fait de mettre à disposition un immeuble.

---

[412] Le Temps, Pascal Broulis accusé d'optimisation fiscale, 9 février 2018.

[413] Broulis, P., L'impôt heureux, Favre, 2011, 128p.

[414] Loi vaudoise sur les impôts communaux du 5 décembre 1956 (LICom)

C - L'investissement locatif

L'investissement locatif transnational soulève le problème de la territorialité de l'impôt qui doit être réglé par les conventions de doubles impositions. Dès lors, ce qui ne serait pas un impôt ou du moins qui ne serait pas visé par la convention tomberait de fait sous le joug du droit interne et éventuellement d'autres sources internationales. Cette petite introduction permet de cristalliser les problèmes entourant l'imposition des revenus locatifs qui sont soumis à l'imposition au titre de l'impôt sur le revenu et la soumission éventuelle, dans le cas français à la CSG.

1) La situation française

Si depuis longtemps maintenant les revenus immobiliers, fonciers dans le langage fiscal français, générés en France sont attribués à la France par le droit interne et la convention de double imposition de 1966, il faut toutefois rappeler la rupture de 1992 avec l'instauration de la CSG/CRDS sur ces revenus attribués à des non-résidentes. La situation a longuement été décrite lors du premier chapitre, c'est la raison pour laquelle de nombreux emprunts et rappels y seront faits.

a) **Rappel sur l'imposition des revenus fonciers**

Le système fiscal français spécifie que les revenus immobiliers tirés de la location de logements nus constituent des revenus fonciers alors que les revenus tirés de la location d'un immeuble meublé représentent des revenus relevant de la catégorie BIC (selon la classification cédulaire française). Dans les deux cas, le revenu en question correspond au revenu net, c'est-à-dire après déductions des charges d'entretiens, des travaux admis en déductions, des frais financiers sur emprunt ainsi que des frais de gestion externalisée. La location meublée offre certains avantages additionnels comme la possibilité d'amortissement.

Une fois le montant de revenu déterminé, ce dernier est ajouté aux autres revenus pour être soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Il est toutefois possible d'opter pour

un régime forfaitaire sous condition[415] qui permet de soumettre à l'impôt uniquement 70% de son revenu foncier mais sans déductions préalables de charges ou de travaux[416][417]. Ce même type de régime forfaitaire est offert dans le cadre de locations meublée n'excédant pas 23 000 euros ou représentant moins de la moitié du total des revenus. Dans ce cas, seuls 50 % des revenus seront taxés[418][419]. A noter que manifestement, ce régime d'imposition déroge avec les règles de droit commun puisqu'il accepte une estimation forfaitaire du revenu net. Le caractère professionnel de l'activité de locations en meublé peut lui aussi être reconnu. Une des conditions de cette reconnaissance est de dépasser un seuil de 23 000 euros de revenus et que les revenus retirés par cette activité soit supérieure au seuil de 50% basé sur l'ensemble de tous les revenus du foyer fiscal. Toutes ces précisions sont nécessaires dans l'hypothèse où ces statuts seraient accessibles par des non-résidents.

b) **La fiscalité appliquée aux revenus fonciers des non-résidents**

Selon l'article 197 A du CGI, les revenus de sources françaises dont l'objet d'une imposition qui se calque sur celle appliquée au résident en termes de barème. Cependant, si la base de détermination est semblable, cet article instaure une imposition qui ne peut être réalisée à un taux inférieur à 20%. Parmi ces revenus se trouvent les revenus immobiliers catégorisés fonciers ou BIC[420].

La base de taxation, toutefois, se détermine sans que les charges nécessaires à la réalisation du revenu global ne soient déductibles[421]. Il s'agit des charges qui seraient admises en déduction pour un résident et qui ont une portée générale. Il faut en déduire que les charges

---

[415] Maximum de 15 000 euros de revenus fonciers

[416] Régime du micro foncier

[417] BOFIP, Revenus fonciers- Micro foncier, DGFIP, BOI-RFPI-DECLA-10-20160706, 2016.

[418] BOFIP, BIC - Champ d'application et territorialité - Location meublée - Champ d'application et détermination du caractère professionnel de l'activité, DGFIP, BOI-BIC-CHAMP-40-10-20170405, 2018

[419] BOFIP, BIC - Champ d'application et territorialité - Location en meublé - Régime fiscal des locations meublées, DGFIP, BOI-BIC-CHAMP-40-20-20180207, 2018

[420] Art.164 B CGI

[421] Art 164 A CGI.

catégorielles elles restent déductibles. Malgré tout, cette distinction porte en son sein le caractère d'une discrimination entre résident et non résident. De même, les crédits d'impôt spécifiques sont eux aussi exclut du bénéfice des non-résidents pour l'immense majorité des cas.

A ce stade du développement, l'introduction de la jurisprudence Schumacker[422] présente toute son importance puisque si nous l'avons déjà abordée dans le cadre de la résidence fiscale (chapitre I), elle a encore plus de poids du point de vue des modalités d'imposition. En l'occurrence, la discrimination recensée plus tôt ne doit plus avoir cours dans le cadre de résidents d'un autre état de l'Union et pour lesquels les revenus de sources françaises sont les principales sources de revenus. Dans une telle situation, le non-résident bien que toujours considéré comme ayant une obligation limitée vis-à-vis de la France, se voit reconnaitre les mêmes dispositions fiscales que celles reconnues aux non-résidents[423]. L'égalité étant de fait rétablie.

Cette imposition amène les remarques suivantes puisque l'article 197 A du CGI instaure un seuil de 20 %. Cela sous-tend qu'au-dessus d'un certain montant de revenu, le taux d'imposition peut être supérieur à ce niveau de 20%, ce taux devant résulter des modalités d'imposition et en particulier du quotient d'imposition qui exprime à la fois l'objectif poursuivi par le principe de progressivité et celui de capacité contributive. Par contre, ce taux ne pouvant être inférieur au niveau précédemment indiqué, la capacité contributive ni la progressivité de l'impôt ne seraient être respectés.

c) **La situation antérieure à 2012 et son évolution depuis**

L'année 2012, décidément riche de novations fiscales, a aussi connu l'apposition de la CSG/CRDS aux revenus fonciers des non-résidents comme nous avons été amenés à le voir au cours du chapitre I. Cette ponction dont la nature ne la place ni du côté de l'impôt ni de celle

[422] CJCE 14.02.1995, C-279/93, arrêt Schumaker

[423] BOFIP,Situations particulières liées au domicile - Situation des non-résidents tirant de France l'essentiel de leurs revenus imposables ("Non-Résidents Schumacker"), DGFIP, BOI-IR-DOMIC-40-20170406, 2017.

des contributions sociales, mais la positionne de manière tout à fait délicate au vu de la convention de double imposition. Si l'arrêt de Ruyter a permis une certaine clarification quant à sa nature qui était dès lors celle d'une contribution sociale, les manœuvres de l'Etat français depuis 2015 ont jeté de nouveau le trouble sur cette dernière. En agissant de la sorte, la France plaçait de nouveaux les revenus patrimoniaux immobiliers des non-résidents sous la coupe de cette « imposition/ponction ».

Une analyse en termes de pression fiscale montre donc qu'avant 2012, cette dernière s'élevait à 20 % au minimum alors qu'elle atteint au minimum 35.5% après l'élargissement de la CSG aux revenus immobiliers des non-résidents, soit un doublement presque total des taux. Il ne fait pas de doute que cette nouvelle soumission sera l'objet d'une nouvelle décision de la CJCE qui devra alors se prononcer sur la conventionalité de cette mesure. Si l'Etat français à manœuvrer pour éviter les écueils qui ont emporté la décision de la C.J.C.E. lors du de Ruyter, il n'est absolument pas clair que ces modifications puissent avoir un écho favorable au niveau européen. La cour sera amenée à trancher sur la nature de contribution sociale de la CSG/CRDS. En fonction de la réponse elle sera soit considérée comme un impôt et donc couverte par la convention de 1966, soit considérée comme une contribution sociale et sera couverte par la réglementation européenne en la matière.

Dans le premier cas, sa reconnaissance posera la question de l'égalité de traitement entre contribuables résidents et non-résidents. En effet, si le taux est le même entre ces deux catégories, les modalités concernant les déductions sont différentes d'une part, l'affectation des fonds collectés le sont aussi. Pour rappel dans le cas des résidents, ces fonds participent au financement de la sécurité sociale alors que pour les non-résidents, ces fonds contribuent au financement de programmes sociaux d'urgences. Le premier crée un lien entre contribution et prestation, le second ne le fait pas.

Dans l'hypothèse de contribution sociale, la France se heurtera aux dispositions communautaires qui prône l'unicité de soumission à un régime social reconnu[424]. En résumé,

[424] Nedelcheva, A., La coordination des systèmes nationaux de sécurité sociale à la lumière des libertés de circulation : complexité ou insuffisance de la réglementation ?, Les petites affiches, N°244, 07/12/2017.

comme le de Ruyter l'a rappelé, un résident ne peut être soumis à l'obligation de cotiser à deux systèmes sociaux reconnus au sein de l'Union.

C'est l'occasion ici de reporter des dernières évolutions en matière de CSG/CRDS appliqués aux non-résidents et ceci à la suite du paragraphe précédent mais encore pour assurer une continuité avec le long développement consacrés à ce thème lors du chapitre I. Pour mémoire à la suite du De Ruyter, la France « avait été poussée » à reconnaitre la nature sociale de ces prélèvements ce qui, appliqués à des non-résidents engendraient une double soumission aux financements de régimes sociaux nationaux. Or, il est interdit par le règlement européen qu'un assujetti puisse financer deux régimes nationaux permettant de couvrir les mêmes risques obligatoires (principe d'unicité). En guise de conséquence, la France devait rembourser sur demande les non-résidents ayant subi cette ponction, ce qu'elle fit en précisant sa pratique et le montant qu'elle entendait rembourser[425]. Dès la loi de financement de la sécurité sociale 2016, la France a modifié ces textes pour maintenir cette ponction en tentant de tenir compte de l'argumentaire de la CJUE et décida d'affecter le produit de « ces cotisations » à des régimes ne présentant pas le caractère social défini par la législation européenne et retenu par la CJUE[426].

Comme attendu, ces manœuvres qui n'avaient pas convaincu les experts du domaine ont provoqués de nombreux litiges portés devant les tribunaux. C'est donc rapidement que ces dernières ont du se prononcer (Tribunal administratif de Strasbourg, 11 juillet 2017, et Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne, 29 mars 2018)[427] et ont ainsi jugé que les changements d'affectations budgétaires opérés laissaient subsister un lien direct et suffisamment pertinent avec certaines branches de la sécurité sociale, contraire au principe

[425] 2% considéré comme prélèvement social ne serait pas remboursé.

[426] Ainsi, et notamment celui de la CSG, a ainsi été affecté à des structures non contributives, principalement au Fonds de solidarité vieillesse (FSV), à la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES), et/ou à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA). Ces structures se situeraient, selon l'interprétation de la France, hors champ d'application du principe européen d'unicité de la législation sociale.

[427] Rapport d'information déposé en application de l'article 145 du Règlement par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire en conclusion des travaux d'une mission d'information (1) relative à la gestion du risque budgétaire associé aux contentieux fiscaux et non fiscaux de l'État et pésenté par M. Romain Grau, Rapporteur Mme Véronique Louwagie, Présidente, Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 17 octobre 2018., p.115.

d'unicité de la législation sociale énoncé au règlement européen de 2004, et justifiant la décharge des prélèvements sociaux opérés sur les revenus de capitaux mobiliers des intéressés, en l'espèce fiscalement domiciliés en France, mais affiliés à la sécurité sociale de Suisse. Il faut noter que les plaignants dans ces deux affaires séminales étaient affiliés au régime de sécurité sociale suisse ce qui montre la pertinence de ces questions entre les deux pays.

La décision délivrée par le Tribunal administratif de Strasbourg a été le catalyseur d'une réaction en chaine dont la portée a nécessité de solliciter une cour d'ordre supérieure et finalement la CJUE. En appel de cette affaire, la « cour administrative d'appel de Nancy a ainsi confirmé dans l'ensemble le jugement du tribunal administratif de Strasbourg, et a posé une nouvelle question préjudicielle à la CJUE[428] (CAA Nancy, 31 mai 2018, n° 17NC02124) »[429]. Par ailleurs, le gouvernement, conscient de ces développements, modifia une nouvelle fois la teneur de son texte relatif aux prélèvements sociaux des non-résidents dans le cadre de sa loi de financement de la sécurité sociale 2019 en supprimant complètement les prélèvements effectués au titre de la CSG et de la CRDS, mais en maintenant un prélèvement de solidarité de 7,5% dans la mesure où il est affecté au budget de l'État et non au financement de la sécurité sociale[430]. Cette évolution législative constitue à n'en pas douter la conséquence des jurisprudences anciennes (De Ruyter) mais également celle de l'anticipation de la réponse de la CJUE à la question préjudicielle posée, comme nous allons le voir maintenant.

L'arrêt de la CJUE[431] rendu dans le cadre de cette affaire (jurisprudence Dreyer par la suite) a permis de clarifier la position de la cour sur les contributions sociales payées par les non-résidents sur leur patrimoine « français ». En l'occurrence, les époux Dreyer sont résidents fiscaux français mais affiliés au régime suisse de sécurité sociale ayant réalisés dans ce pays

[428] « Les prélèvements affectés à la [CNSA], qui contribuent au financement [de l'APA et de la PCH], présentent-ils un lien direct et suffisamment pertinent avec certaines branches de la sécurité sociale énumérées à l'article 3 du règlement [n° 883/2004] et entrent-ils par suite dans le champ d'application de ce règlement du seul fait que ces prestations se rapportent à l'un des risques énumérés audit article 3 et sont octroyées en dehors de toute appréciation discrétionnaire sur la base d'une situation légalement définie ? »

[429] Perrotin, F., Affaire de Ruyter : dernier acte ?, LPA 20 juin 2019, n° 145a5, p. 4.

[430] Perrotin, F., Plus-values immobilières des non-résidents, LPA 17 juin 2019, n° 144n2, p. 4.

[431] CJUE, n° C-372/18, 14 mars 2019.

l'ensemble de leur carrière. Comme précédemment indiqué, les époux Dreyer ont d'abord porté devant le TA de Strasbourg leur litige afin d'être déchargés des prélèvements sociaux qu'ils ont dû essuyer sur la base de l'interdiction faite dans le cadre européen de participer aux financements de plusieurs régimes de sécurité sociale. Cette première instance s'est prononcée positivement ce qui a déclenché l'appel auprès de la cour d'appel administrative de Nancy qui elle aussi a confirmé le premier jugement. Cependant, elle sursoit à statuer sur une partie des prélèvements sociaux retenus car elle s'interroge sur le fait de savoir si ils peuvent être considérés comme finançant des prestations sociales visées par le règlement (CE) 883/2004 et relatif à la coordination des régimes de sécurité sociales au sein des pays de l'UE et des pays soumis à ce régime (dont la Suisse). Sans vouloir rentrer dans tous les détails de cette affaire, les deux contributions[432] sujettes à questionnement ont été demandées aux époux Dreyer en 2016 du fait de leur assujettissement sur leurs revenus du patrimoine perçus au titre de l'année 2015 et la CJUE doit se prononcer sur la nature sociale des prestations que ces deux contributions financent. En répondant par l'affirmative, elle déchargerait les époux Dryer de leurs règlements.

La CJUE se basant sur les deux critères classiques permettant de définir ce qu'est une prestation sociale au titre du règlement précédemment cité cherche à vérifier si les deux critères retenus habituellement sont présents dans le cas visé. Le critère portant sur un risque présent sur la liste établie par le règlement est satisfait puisque le risque porte sur une perte d'autonomie ou de handicap. Le second critère retient qu'une prestation sociale est octroyée aux bénéficiaires en dehors de toute appréciation individuelle et discrétionnaire de besoins personnels du bénéficiaire, sur la base d'une situation légalement définie. Par ailleurs, la cour rappelle que la prise en compte des ressources du bénéficiaire aux seules fins du calcul du montant effectif des prestations sur la base de critères objectifs et légalement définis n'implique pas une appréciation individuelle des besoins personnels de ce bénéficiaire.

[432] Le prélèvement social et sa contribution additionnelle, destinés à financer deux prestations gérées par la caisse nationale française de la solidarité pour l'autonomie (CNSA) : l'allocation personnalisée d'autonomie (APA) et la prestation compensatoire du handicap (PCH).

En espèce, l'APA et la PCH sont octroyés sur la base de critères indépendants de celui du revenu. Le revenu n'intervenant que lors de la détermination du montant de la prestation. De même, la CJUE ne retient pas d'appréciation individuelle et discrétionnaire des besoins personnels du bénéficiaire (liste objective, grille d'évaluation, médecin ou commission de médecin sont impliqués dans l'appréciation de ces besoins). Au terme de sa décision, il apparait que les non-résidents seront soumis au prélèvement de ces deux contributions et que donc l'exonération initiale ne sera pas complète sur les revenus visés par ces dispositions.

La CJUE en tranchant de la sorte a permis de clarifier (au moins un temps) le traitement réservé aux non-résidents[433] quant à leurs revenus du patrimoine pour les années 2015 à 2018. Cette analyse menée a encore l'avantage d'expliquer l'évolution législative décrite plus haut puisque les 7,5% de prélèvement solidarité prévue à partir du 1er janvier 2019 présentent les mêmes critères que ceux des deux contributions visées par la jurisprudence Dreyer. C'est ainsi que le gouvernement français semble avoir cette fois-ci trouvé une parade aux jurisprudences européennes successives qui ont mis à mal l'étayage législatif en matière de prélèvements sociaux appliqués aux non-résidents. On notera enfin que comme dans le point précédent, c'est le poids de la réglementation européenne qui a permis d'emporter la décision.

Devant cette montée des ponctions sociales ou fiscales, la détention indirecte de l'investissement locatif peut elle offrir une solution[434] ?

d) **Détention indirecte par SCI non soumis à l'IS**

Cette interposition entre le bien immobilier et le propriétaire d'une SCI ne pose a priori aucun problème du point de vue fiscal, car le droit interne français a instauré une transparence (ou translucidité) fiscale attribuant la taxation des revenus de la SCI à la personne des associés. Cette disposition du droit interne est conforme à celle de la CDI de 1966 et par conséquent le

[433] Il serait possible d'objecter toutefois que dans cette affaire les plaignants sont domiciliés en France.

[434] Perrotin, F., Jurisprudence de Ruyter : la position du Conseil constitutionnel, Les petites affiches, n°82, 25/04/2017.

propriétaire suisse sera donc soumis en France à une imposition similaire à celle découlant d'une détention directe.

A ce stade, plusieurs remarques pourraient être émises. Tout d'abord une précision quant à la détention de la résidence secondaire au travers d'une SCI qui n'a pas fait l'objet d'un développement dans le point précédent qui était pourtant dédié à la résidence secondaire. La raison en est toute simple c'est que cette détention ne permet pas de modifier la taxation qui aurait été promise à une simple détention directe pour les raisons invoquées précédemment. Il n'y aurait pas de revenu n'y de déductions possibles. Une autre raison provient du fait que l'investissement locatif peut être considéré de différentes façons et se confondre avec la détention d'une résidence secondaire.

Par soucis d'illustration, il est possible que le propriétaire du bien le détienne par le prisme de la SCI mais décide d'établir un contrat de location entre la SCI et lui-même. Dans ce cas, la situation s'interprète comme une location classique mais aussi comme une situation de fait où le propriétaire in fine obtient la jouissance de son bien. Fiscalement, le propriétaire de la résidence principale se retrouve jouir d'une résidence secondaire mais bénéfice en plus d'une déduction fiscale des charges différentes à ce bien au titre des revenus fonciers. Le hiatus émerge ici de manière évidence puisque la situation décrite vient en opposition avec la disposition de l'article 15 du CGI qui d'une part n'impose pas la détention d'un bien immobilier dont le propriétaire se réserve la jouissance mais qui dans le même temps en interdit la déduction des charges liées à ce bien. L'administration fiscale a sur cette base émis un avis quant au caractère prononcé d'abus de cette opération qui manifestement, selon elle, avait pour but l'acquisition d'une résidence secondaire, qu'aucune volonté manifeste de louer à un tiers avait été entreprise et que structurellement l'opération était déficitaire. Dès lors, dans son avis, l'administration retenait que la motivation de cette opération était uniquement fiscale[435]. Bien évidement cette conception ouvre le débat de ce qui est autorisé en termes d'optimisation fiscale de ce qui ne l'est pas et reflète un comportement classique où l'on cherche à optimiser sa charge

[435] Defresnois, Derniers avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal, Détournement de l'éxonération d'IR des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance (aff.n°s 2017-01 à 2017-05), 14/12/2017, n°31-33, p 8.

fiscale à l'instar du Duke of Westminster[436]. On notera avec amusement que cette volonté de respecter les propos alors tenus par Lord Tamlin[437] observant ce jugement, s'est répétée auprès des générations suivantes[438].

En prolongeant quelque peu le raisonnement, la détention de multiples biens immobiliers dont l'un serait de fait la résidence secondaire des propriétaires serait plus difficile à détecter pour l'administration fiscale. La multiplicité des biens loués et la déduction fiscale qu'il en résulterait serait à même d'offrir un volume financier suffisamment important pour décourager cette dernière de vérifier la réalité profonde de tous les contrats de location. Par ailleurs, en rajoutant un étage supplémentaire de complexité, c'est à dire en démembrant la propriété, il serait encore possible d'améliorer la situation. Si la vision classique, qui lierait le bénéfice de la déduction des déficits fonciers à la source de leur origine, c'est-à-dire à des éléments exceptionnels ou non, et de ce fait les attribue soit à l'usufruitier soit au nu propriétaire, reste d'actualité, le Conseil d'Etat[439] lui a tout de même apporté une précision. Cet arrêt permet à l'usufruitier dorénavant de pouvoir bénéficier de la déduction des déficits fonciers alors que la pratique développée ne reconnaissait ce droit qu'aux nus propriétaires[440].

Une autre réflexion mérite d'être présentée qui repose sur les dispositions fiscales et juridiques de la SCI ainsi que leurs coordinations avec le droit international. Le contrat de SCI nécessite au moins la participation de deux associés en droit français alors que, en droit suisse, la plupart des formes juridiques ne requièrent la participation que d'un seul associé à minima. Le droit fiscal français autorise sur option irrévocable la SCI à être imposée selon les règles de l'IS, à défaut ce sont les règles de la translucidité qui s'appliquent et qui se traduisent par une

---

[436] Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster [1936] A.C. 1;[1] 19 TC 490

[437] "Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners would be of Inland Revenue or his fellow tax-payers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax" quoted from http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2012/08/10/the-duke-of-westminster-is-dead-long-live-the-duke-of-westminster/

[438] The Times, Duke of Westminster's £8bn fortune escapes death duties, 13 October 2017.

[439] CE, 8 nov.2017,n°399764,.ECLI:FR:CECHR:2017:399764.20171108, Mentionné dans les tables du recueil Lebon.

[440] Negrin, O., L'usufruitier de parts d'une SCI peut bénéficier de déficit fonciers imputables, L'essentiel droit de l'immobilier et urbanisme, n°01, 01/01/2018, p4

déclaration des revenus imposables sur la base de la fiscalité applicable à chacun des associés. Rappelons pour mémoire que l'article 84 du CGI prévoit une taxation des bénéfices soumis à l'IS de 15 % jusqu'à 38 120 Euro puis un taux commun au-delà. Rappelons encore que le taux d'imposition applicable aux revenus fonciers des non-résidents d'élèvent à 20% au minimum auxquels viennent s'ajouter la CSG/CRDS soit 35,5% [441]au total.

Dans ce cas, le propriétaire suisse pourrait envisager de détenir son bien locatif au travers d'une SCI n'ayant pas opté à l'IS mais dont les deux associés à minima soient des personnes morales soumise à l'impôt sur les bénéfices en Suisse. En procédant de la sorte les revenus locatifs seraient soumis aux règles d'imposition de l'IS français et donc se verrait appliquer pour la tranche concernée un impôt au taux de 15%. Les revenus ainsi rapatriés ne seraient pas soumis à l'impôt en Suisse du fait de la convention de double imposition et serait alors soumis aux règles suisses sur la distribution qui peuvent s'avérer avantageuses.

Une dernière précision sur la gestion des revenus fonciers au travers d'une SCI par un non résident concerne la déductibilité des frais financiers. Celle-ci ne pose a priori aucuns problèmes si ces frais financiers sont la résultante d'un financement avec un tiers bancaire par exemple. Par contre, si ces frais financiers correspondent à la rémunération de source de financement assimilables à d'un prêt d'actionnaire ou à une avance en compte courant de la part d'associés, d'une part leur rémunération doit avoir été prévue dans les statuts, d'autre part, elle s'en trouvera limitée par la loi. Cette limitation quant aux comptes courants prendra un autre aspect dans le cadre de l'impôt sur la fortune. L'analyse de l'investissement locatif français par un propriétaire suisse arrive à son terme et suppose de renouveler l'exercice avec une inversion dans la situation du détenteur et de l'objet.

2) La situation en Suisse

[441] 27,5 % depuis le 1 janvier 2019.

Cet examen sera profondément marqué par les caractéristiques principales du système fiscal qu'il nous a été possible de rappeler déjà à de nombreuses reprises et aux limitations présentées en termes d'acquisition de biens immobiliers par des non-résidents.

Quant à l'objet, la LFAIE édicte des règles très strictes quant à l'acquisition par des personnes à l'étranger de biens immobiliers en Suisse. Ces dispositions fédérales se couplent d'au droit de regard attribué aux autorités compétentes des cantons qui peuvent retenir des critères supplémentaires à ceux proposés par la LFAIE.

D'un point de vue fiscal, les rendements de la fortune immobilière seront imposés au niveau fédéral, cantonal et communal et seront donc l'objet du fait du caractère d'extranéité manifeste de la détention, des mécanismes d'évitement de la double imposition introduits par la CDI de 1966.

a) **L'unicité des rendements de la fortune immobilière**

La loi fiscale considère l'ensemble des revenus dérivés des immeubles comme faisant partie de la catégorie des rendements de la fortune immobilière[442]. Selon cette approche, aucune différence ne peut être constatée entre des revenus provenant de la location en nue et de la location en meublé. Les revenus visés dans un cadre locatif sont visés aux alinéas a), c) et d) de cet article en y excluant les revenus en nature provenant de la jouissance réservée à soi-même d'un bien par son propriétaire.

Cette catégorisation qui ne souffre aucune exception présente l'avantage de ne pas laisser beaucoup de doute quant à la qualification d'un revenu. Logiquement, la doctrine comme la jurisprudence ne peuvent s'écarter de la volonté « exprimée » dans la loi, les recherches menées

[442] Art.21 de la LIFD du 14 décembre 1990.

dans les bases de données ne montrant que peu de résultats tangibles, si ce n'est sur la manière dont la taxation doit être pratiquée d'un point de vue interne.

En effet, comme pour la résidence principale ou la résidence secondaire, la reconnaissance d'un revenu, ici effectif, permet au propriétaire de pouvoir déduire les charges afférentes à ce bien. Il nous faut noter que de ce point de vue, et de manière récurrente, le droit fiscal suisse n'exerce pas de distinction entre résident et non résident.

C'est donc plus sur l'aspect déductions que sur l'aspect revenus que les litiges peuvent apparaitre. La déductibilité au titre des rendements de la fortune immobilière est prévue à l'article 32[443] de la loi qui en en définit la teneur. En particulier, sont mis en avant au titre des déductions, les frais d'entretien et les primes d'assurance. Par ailleurs, nous savons que les frais financiers relatifs aux emprunts souscrits sont eux aussi déductibles mais cette fois au titre des déductions générales[444]. On rappellera enfin que les amortissements eux ne sont admis en déduction dans un cadre non professionnel. Cette description présente somme toute de nombreux points communs avec le cadre fiscal français.

Cependant, le propriétaire français d'un bien immobilier suisse devrait résoudre un problème quant au financement de son bien. Dans le cas d'un financement suisse, ces intérêts seraient par nature déductibles. La réponse serait la même dans l'hypothèse d'un financement français. La complication viendrait du fait que le financement français requiert dans l'immense majorité des cas la souscription d'une assurance emprunteur dont le coût serait déductible en France pour un investissement locatif. Il s'agit donc de savoir si les assurances emprunteur, ou du moins les assurances qui visent à couvrir le même risque sont également déductibles en Suisse.

---

[443] Art.32 al.2 : « Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les frais de remise en état d'immeubles acquis récemment, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par des tiers »

[444] Art.33 LIFD du 14 décembre 1990.

L'examen de la loi fiscale fédérale et des documents disponibles nous amènent à penser que non puisque les déductions au titre de la fortune immobilière ne les prévoient pas. Seules les primes liées aux biens le sont, mais rien n'est indiqué quant aux primes liées au financement du bien. La clarification se trouve peut-être dans le corps des déductions générales qui effectivement s'étend aux paiements des primes d'assurance. Toutefois, la déductibilité de ces primes est accordée lorsque les assurances souscrites visent à couvrir un risque de prévoyance (second pilier et 3A), de perte de gains et autres risques qui par la loi doivent être couverts et qui représentent globalement les retenues sociales des salariés[445][446][447]. De plus, l'article 33 let.g précise que sont exclus de toutes déductions « les versements, cotisations et primes d'assurances-vie, d'assurance-maladie, d'assurances-accidents n'entrant pas dans le champ d'application de la let. f » à concurrence de 3500 CHF pour un couple marié[448].

Il est déjà curieux de noter que les frais de cotisations maladies qui sont à la charge personnelle des contribuables ne sont pas librement déductibles même si par ailleurs la souscription d'une telle assurance est obligatoire. Des raisons historiques et politiques permettent d'expliquer cette situation mais ce n'est notre objet ici. Cette déductibilité limitée à 3500 CHF est à mettre en relation avec cette obligation de souscrire correspond à un coût minimum de 200 CHF par mois et par personne. Ainsi, l'ensemble de la déduction est octroyé à cette prime d'assurance maladie et rien ne peut être déduit au titre de l'assurance-vie ou accident non obligatoire. Cette remarque faite, le résident suisse doit faire face à un système où il n'existe aucune obligation légale de souscrire une assurance du même type que l'assurance emprunteur du modèle français lors de l'acquisition en Suisse et d'autre part, il ne peut de toute

[445] Art.33 let.d « les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle »

[446] Art.33 let.e: « les primes, cotisations et montants versés en vue de l'acquisition de droits contractuels dans des formes reconnues de la prévoyance individuelle liée; le Conseil fédéral détermine, en collaboration avec les cantons, quelles formes de prévoyance peuvent être prises en considération et décide dans quelle mesure les cotisations pourront être déduites du revenu ».

[447] Art.33 let.f : les primes et cotisations versées en vertu de la réglementation sur les allocations pour perte de gain, des dispositions sur l'assurance-chômage et l'assurance-accidents obligatoire ».

[448] 1750 CHF pour un célibataire.

façon les déduire du fait de la base légale fédérale. A noter que les dispositions cantonales peuvent offrir une certaine déductibilité de ces primes[449].

Dans le cas d'un non-résident propriétaire français finançant le bien par un emprunt français, ce dernier ne serait pas concerné par la déduction de ces primes au titre de l'assurance maladie (application du de Ruyter) en Suisse. Par contre contraint par le système français, il serait enclin à pouvoir déduire les primes d'assurance emprunteur payées en France. Cette demande de déductibilité constitue sans aucun doute une zone de floue puisque d'un point de vue fédéral pour un non résident, elle n'a pas de sens alors que du point de vue du résident Français et selon les dispositions de la convention, ce résident français serait en droit d'attendre que la déductibilité fédérale de 3500 CHF soit accordée pour de telles primes. A notre humble connaissance, à l'heure où ces lignes sont écrites rien n'a été détecté dans la base de la littérature disponible à ce sujet. Pourtant cela semble bien constituer une source de litiges en Suisse. Une des raisons de l'absence d'écrits à ce sujet pourrait être le faible nombre d'opérations réalisées dans le cadre contraignant décrit par la LFAIE.

b) **La diversité dans les acquisitions immobilières suisses**

Comme il l'a été montré, la LFAIE promeut un régime d'autorisation à l'acquisition d'immeuble par des personnes à l'étranger dans un certain nombre de cas et écarte cette procédure d'autorisation dans les situations non couverte par la loi. Ainsi, tout ce qui n'est pas soumis à autorisation est autorisé. Pour rappel, sont particulièrement observés mais pas uniquement, les acquisitions d'immeubles pouvant faire l'objet de résidences secondaires et à fortiori principales, soit le logement résidentiel. Dès lors, l'investisseur non-résident sera forcément concerné par cette loi dans le cadre d'une acquisition de ce type de logements et exonéré pour d'autres types d'acquisitions.

[449] Canton de Fribourg et de Genève par exemple.

Première conséquence, l'investissement immobilier hors logement résidentiel, c'est-à-dire de bureau ou commercial n'entre pas dans le champ d'application de la loi. Il sera aussi indifférent aux yeux de la loi ainsi que fiscalement puisque, comme nous le savons, la différenciation fiscale dépend de l'affectation à un patrimoine privé ou commercial du bien immobilier. Dès lors, la possibilité d'acquisition est finalement assez étendue et ne déclenche fiscalement aucune conséquence particulière.

Il faut toutefois exposer une des dispositions particulières de cette loi concernant les logements résidentiels. La loi[450] restreint fortement la possibilité d'acquérir de tels logements, de surcroit elle reconnait aux cantons la possibilité de modifier ces contraintes soit en les augmentant soit en les réduisant. Ces derniers peuvent accorder l'autorisation d'acquisition d'immeuble si ces derniers sont destinés à participer à l'offre de logements sociaux dans des zones résidentiels tendues ou bien encore sert de résidence secondaire à des personnes qui entretiennent des liens étroits avec la région.

Ils peuvent encore approuver l'autorisation à une personne physique pour l'acquisition de logements de vacances ou d'appartement dans un apparthôtel[451]. Dans ce cas, ces autorisations s'intègrent au quota fédéral attribué aux cantons. Par ailleurs, ces autorisations ne sont pas imputées sur le contingent précédent lorsque l'acquisition porte sur une part de copropriété d'un logement ou un appartement d'une résidence appart hôtel dont une autre part a déjà fait l'objet d'une telle autorisation[452]. La législation fédérale et cantonale offre ici une marge de manouvre non négligeable pour augmenter la possibilité d'acquérir par des personnes à l'étranger. Inversement, la possibilité d'acquisition par ces personnes s'en trouve améliorée. Dès lors, les possibilités de louer ces biens existent et sont le plus souvent largement exploitées par les propriétaires et les « Verwaltungen ».

---

[450] Art.9 al.1 de la LFAIE du 16 décembre 1983

[451] Art.10 de la LFAIE du 16 décembre 1983.

[452] Art.9 al.4 let.c de la LFAIE du 16 décembre 1983.

Fiscalement, comme mentionné précédemment, la fiscalisation des revenus générés sera celle des rendements de la fortune immobilière tant que ce bien sera considéré et déclaré comme un bien participant de la fortune privée. Il en sera différemment dans le cas d'un bien attribué à la fortune commerciale.

D - Les biens non utilisés vacant

1) En France

Cette situation entraine une exonération de la taxe d'habitation mais un maintien de la taxe foncière et peut être une soumission à la taxe sur les logements vacants. Par contre, du fait de l'article 15 du CGI, aucune imposition au titre de l'impôt sur le revenu ne peut être levée.

2) En Suisse

a) **Le principe**

La valeur locative pour les logements dont le propriétaire se réserve la jouissance, les loyers locatifs pour les investissements locatifs servent de base à la taxation au titre de l'impôt sur le revenu. Ainsi, le logement vacant sera encore soumis à taxation de par le revenu en nature qu'il génère. Par contre, dans le cas d'un logement loué mais souffrant de vacances, la valeur locative du bien servira de base quant à l'assiette de l'impôt pendant le temps de vacances, l'idée étant que le bien mis en location a pour finalité la génération de revenu. L'égalité entre propriétaire amenant de facto à imposer le bien locatif durant la période de non location.

b) **La situation ambigüe de l'imposition suisse**

La valeur locative servant de base à l'imposition dont les propriétaires se réservent la jouissance, la taxation d'office sera donc réalisée pour ces logements. Toutefois, l'article 21

al.2 de la LIFD prévoit une réduction de cette valeur locative lorsque les conditions effectives du bien montrent une sous-utilisation par rapport à celle déterminée au moment de l'acquisition. Dès lors, le fait de laisser complètement vide d'occupation par des personnes et des meubles ce bien amène à réduire cette valeur locative. Malheureusement, cette disposition n'est pas applicable dans le cas de résidence secondaire.

De ce qu'il précède, il est clair que la taxation ne peut être nulle pour une résidence principale qui ne pourra être que partiellement non occupée. Il faut encore déduire de la formulation légale selon laquelle le propriétaire « se réserve la jouissance d'un bien » signifie que ce dernier est en capacité de le faire mais que cela n'implique pas que cette jouissance soit effective au moment de la taxation Insidieusement, ce serait la propriété immobilière qui serait finalement le fait déclencheur de l'imposition sur le revenu. Un dernier cas de figure doit être abordé celui des biens immobiliers professionnels[453].

E - Les biens immobiliers professionnels

1) Le cas Suisse (l'impact des réserves latentes)

Depuis l'avènement des bilatérales, la possibilité pour des professionnels résidents en France d'avoir un statut reconnu en Suisse s'est largement accrue. Il est donc possible pour eux d'exercer leur activité en Suisse et de résider en France. C'est le cas bien sûr principalement des frontaliers indépendants ou bien encore d'indépendants français souhaitant disposer d'immeubles en Suisse. Dans la mesure où l'acquisition a pu se dérouler[454], le bien nouvellement acquis sera considéré par l'administration fiscale comme un bien commercial.

[453] Bien que initialement exclu du champ d'étude, il nous parait nécessaire de l'aborder dans le cadre de ce développement.

[454] Le cas de l'acquisition au travers d'une SCI n'est pas retenu.

Si le non-résident souhaitait conserver dans sa fortune personnelle, l'administration aurait alors fait un examen de destination du bien et aurait vraisemblablement conclue à son utilisation dans un cadre professionnel. Les répercussions légales seraient principalement de deux ordres, d'une part fiscale, de l'autre sociale. Fiscalement, les revenus immobiliers seraient soumis à l'imposition au titre des revenus de l'activité indépendante ce qui sur l'assiette de l'impôt ne changeraient rien. Par contre, cette qualification permettrait au propriétaire de pouvoir déduire les amortissements sur ces revenus issus de l'utilisation du bien. Il profitera encore du mécanisme des réserves latentes, mécanisme inconnu en France, qui lui permettra de pouvoir lisser ses revenus dans le temps et donc d'opérer une gestion fiscale des revenus optimales. Socialement, les revenus nets de l'activité commerciale seraient utilisés comme base pour calculer les charges sociales d'un travailleur indépendant. Le problème n'apparaitrait pas pour l'indépendant actif en Suisse mais il serait manifestement présent pour l'indépendant français détenteur d'un bien professionnel en Suisse.

2) Le cas français

La situation symétrique française consistera à appréhender ces biens comme appartenant à une entreprise individuelle et dès lors la génération de revenus entrera dans la catégorie des BIC. Ces revenus professionnels offriront la possibilité de pouvoir opter pour des amortissements et des dépréciations réduisant d'autant la base nette imposable. Les remarques effectuées dans le cas présenté au cours du développement précédent peuvent être avantageusement reprises avec cette nouvelle configuration. Finalement, ce sont plus les conséquences sociales que les conséquences fiscales qui caractériseraient ces situations de détentions transnationales de biens professionnels en direct par des personnes physiques. Comme précédemment signalé, ces cas sont relativement peu nombreux et expliquent la faible littérature à ce sujet.

F - Conclusion

Cette partie consacrée au traitement fiscal des biens immobiliers au titre de l'impôt sur le revenu a permis d'abord de préciser les deux cas principaux concernés qui sont ceux du bien

dont le propriétaire se réserve la jouissance et le cas de l'investissement immobilier. Le parallèle avec la détention de sa résidence principale et celle d'un détenteur résident a été opéré afin de mettre en avant les inégalités et discriminations potentielles avec le non résident.

Si certaines d'entre elles sont discrétionnairement imposées par la législation interne, française en l'occurrence, d'autres proviennent du manque de congruence des textes entre eux tant fiscaux que sociaux. Si fiscalement, la convention de double imposition de 1966 règle le problème de la double imposition entre la France et la Suisse, certaines questions subsistent. En attribuant la taxation des revenus immobiliers au pays de situation du bien, la convention a permis de donner une direction claire sur les règles de territorialité.

Selon l'article 25 de la convention, les deux pays ont choisi des mécanismes différents d'élimination de double imposition, exemption pour la Suisse et le crédit d'impôt pour la France. Si les conséquences pratiques sont bien connues du point de vue fiscal, d'autres dimensions pourraient provoquer de la complexité. En effet, dans le cas de biens immobiliers, personnels ou professionnels, l'élimination de cette double imposition se ferait soit par la non intégration en Suisse de ces revenus, soit par l'intégration de ces revenus dans le cas français mais contrebalancer par le crédit d'impôt générer en Suisse.

Mais dans le cas de biens professionnels, se poserait alors la question de la base retenue pour la détermination des charges sociales. La Suisse retenant le revenu fiscal n'y intégrerait pas les revenus français et sous évaluerait donc les cotisations, la France quant à elle intégrerait les revenus, ce qui provoquerait une augmentation de la base sociale. Le problème étant de savoir, dans les deux cas, où la cotisation sociale devrait être payée en France ou Suisse. Depuis le de Ruyter, nous savons qu'il n'est pas permis de cotiser doublement à des régimes sociaux reconnus dans le cadre de l'acquis communautaire et des pays qui y sont soumis, ce qui ne semblerait pas être le cas ici. Le problème ne serait donc pas celui d'une double imposition, d'une double cotisation mais potentiellement d'une cotisation au mauvais régime social.

L'étendue de nos recherches ne nous ont pas permis à l'heure où ces lignes sont écrites[455]de pouvoir orienter plus avant notre pensée.

Une autre interrogation provient de la distinction fondamentale opérée entre le caractère professionnel et non professionnel de la gestion immobilière. Il ne s'agit pas ici de traiter de professionnels reconnus juridiquement dans une activité immobilière ou autre, mais de personnes physiques qui gèrent, en bon père de famille, leurs biens immobiliers. L'absence de statut juridique leur attribuant un statut professionnel empêche t'elle la reconnaissance du caractère professionnel de leur gestion.

Une réponse par la négative aurait de nombreuses conséquences dont la première serait fiscale. Elle confèrerait à ces biens et à leurs revenus une nature professionnelle qui les soumettrait à une fiscalité différente de celle des biens personnels simples. Les règles de détermination du revenu net en seraient modifiées avec certains avantages (amortissement) mais les conséquences sociales, du fait de la soumission de ces revenus aux retenues du même nom auraient un impact dévastateur sur le revenu net. Dans le même temps, une pratique assidue de la gestion immobilière confère à ces praticiens un savoir-faire, une expérience qui les place dans le même niveau de confort que les professionnels reconnus et soumis à régulation particulière pour cela. D'ailleurs, la multiplicité des opérations est un critère fondamental retenu par la jurisprudence suisse pour reconnaitre cette nature professionnelle de la gestion[456]. Bien que la jurisprudence retient plutôt le caractère non professionnelles de la gestion locative de ses propres biens tant en France qu'en Suisse, il serait bien présomptueux et encore plus dangereux de statuer sur ces questions, nous nous protègerons derrière la formulation des juges de Mon Repos appelé à se prononcer sur le caractère professionnel de la gestion de biens privés et « c'est donc avec la plus grande des réserves qu'il y a lieu de considérer que celle-ci est exercée en la forme commerciale »[457].

[455]« Tapées » serait plus indiqué.

[456] Oberson,X., Droit fiscal suisse, 4ème édition, Helbling Lichtenbahn, 2012, p.111.

[457] ATF du 23 janvier 2004, RDAF 2005 II 114

Lors de cette conclusion sur l'impôt sur le revenu, il nous faut signaler les mutations possibles qui frapperaient la taxation du bien immobilier coté suisse. En effet, l'année 2018 et surtout 2019 sont l'objet de nombreux débat quant à l'imposition de la résidence principale. Pour rappel, la détention d'un bien immobilier entraine la reconnaissance d'un revenu réel (s'il est loué) et fictif si le bien est à disposition de son propriétaire. Ce revenu est donc intégré à la base taxable ainsi que pris en compte pour déterminer le taux d'imposition. La contrepartie à cette fiscalisation de de la résidence (principale ou secondaire) et du bien immobilier loué réside dans la possibilité de déduire les « frais d'entretien » nécessaire au maintien en état de ces biens immobiliers.

Devant les évolutions sociétales, les différents piliers du système de retraite, nombreux sont ceux qui pensent qu'il faut modifier cette imposition en la supprimant simplement dans le cas de la résidence principale. L'argument porte en priorité sur les retraités qui connaissent une baisse importante de leurs revenus réels mais se voient confronter à cette augmentation fictive de ces derniers qui déclenche une ponction fiscale difficile à supporter. L'idée est donc de stabiliser les propriétaires rentiers et d'écarter ainsi le risque de carence de liquidités et par là d'éviter la perte de leur logement en cas de hausse de la valeur de leur bien[458]. Afin de compenser cette perte de rentrées fiscales pour la Confédération et les cantons, il est prévu que les charges d'entretien ainsi que les intérêts d'emprunt ne soient plus déductibles. Bien que ce dernier point soit encore largement incertain, il faut dire quelques mots des conséquences de cette potentielle disposition. Elle serait bancaire. En effet, la non déduction des intérêts modifierait radicalement l'approche des suisses en matière immobilière qui comme nous l'avions explicitée n'aurait plus le même avantage à ne pas rembourser leur hypothèque. Partant de là, l'activité bancaire devrait donc en pâtir.

Si cette exonération de la résidence principale n'a que peu de prise avec notre sujet, il en irait autrement si cette mesure concernait également les résidences secondaires. Pourquoi un tel cri d'orfraie pourrait on se dire : la résidence secondaire devrait se trouver en France et donc a

[458] La banque peut si la valeur du bien augmente demander un remboursement plus important de l'hypothèque ou envisager des taux d'intérêt plus élevé ce qui mécaniquement augmente le risque d'insolvabilité.

priori taxable sur ce territoire. C'est exact mais n'oublions pas que la détention qui n'est quasiment pas imposée sur le revenu en France, entraine une imposition indirecte par l'augmentation du taux d'imposition qu'elle génère en Suisse. Alors, encore une fois pourquoi s'en faire puisque cela reviendrait à baisser la pression fiscale en Suisse. Pour deux raisons, une évidente, l'autre plus évanescente. La raison la plus facile à identifier est le fait que nombreuses sont les résidences secondaires situées en France financées par une hypothèque suisse. Dès lors, les intérêts sont eux « librement[459] » déductibles du revenu suisse, alors que le financement par un emprunt français pourrait lui ne pas engendrer une telle déduction. Par conséquent, l'avantage induit du financement bancaire suisse de la résidence française disparaitrait.

La seconde raison qualifiée « d'évanescente » ou plutôt diffuse provient de certaines libertés offertes par les administrations cantonales. Pour illustrer le propos, prenons l'exemple d'un résident suisse détenant une résidence secondaire située, dans ce cas en Suisse. Il sera donc soumis à un revenu fictif taxable après avoir déduit les éléments qui pourraient l'être. Il serait même possible d'imaginer la création d'un déficit sur cet élément immobilier qui viendrait se grever sur les autres revenus. Le même résident suisse détient maintenant une résidence en France, il sera donc contraint de payer le cas échéant une taxation en France selon les dispositions françaises et de déclarer les revenus et éventuellement les frais déductibles de son revenu suisse afin de déterminer son taux d'imposition. A la rigueur, il pourrait créer un déficit sur cette résidence secondaire qui ne modifierait pas l'assiette de taxation mais le taux applicable à cette assiette. Là où le bât blesse, c'est que la pratique cantonale de quelques cantons permet d'amener en déduction du revenu suisse les sommes effectivement versées pour les résidences secondaires situées en France sur la justification que ces montants n'ont pas eu d'impact sur l'impôt en France car non déductible au titre d'une résidence secondaire. Il serait possible de forcer le trait en disant que la maison secondaire en France permettrait de baisser l'impôt en Suisse mais nous n'aurons pas cette outrecuidance. Mais il semble maintenant expliquer pourquoi cette mesure relative aux résidences secondaires si elle était adoptée ne serait pas un bon signe pour les propriétaires suisses[460].

[459] Soumis à négociation comme beaucoup de choses en Suisse

[460] Il est précisé que les remarques précédentes sont issues de la pratique et ne peuvent s'appuyer sur des travaux académiques. Elles sont de la responsabilité de l'auteur.

Ces revenus fonciers ou les rendements de la fortune immobilière ne représentent que l'aspect dynamique de la fortune puisque l'accroissement de celle-ci ne correspond qu'à ce revenu à périmètre constant. Dès lors, l'autre aspect de la fiscalisation des biens immobiliers doit être initiée, celle portant non pas sur la dynamique ou le flux, mais celle relevant du stock détenu. Le lecteur l'aura compris, il est temps à présent de s'intéresser à l'impôt sur la fortune.

II - Du point de vue de l'impôt sur la fortune

Peu d'impôts n'auront été autant discutés et décriés que ceux portant sur la fortune accumulée par les contribuables car aux considérations politiques s'opposent les visées économiques[461].

Les tensions entourant cette imposition furent telles qu'elles ont poussé la plupart des pays à l'abandonner, conservant au passage des droits de successions qui leurs semblaient le moyen le plus efficace de taxer le stock et quelque part de rehausser la justice sociale. Mais de toute évidence tous les pays n'ont pas abandonné cet impôt et de surcroit certains l'ont conservé en parallèle des impôts sur les successions.

Fortuitement, Suisse et France partagent cette caractéristique fiscale alors que les raisons ayant conduit à l'instauration de cet impôt ne sont absolument pas comparables et de plus ne sont pas conditionnés par une histoire, une pensée religieuse et politique similaire. Par contre, même si les deux pays ont conservé une imposition des successions, le nom de cette imposition semble être le seul point commun quant à son application puisque ni l'assujettissement et ni la base ne sont comparables.

C'est encore le moment de signaler que si cet impôt connait une grande stabilité en Suisse, c'est tout le contraire en France puisque crée en 1982 par un gouvernement socialiste[462], il fut ensuite abandonné par le gouvernement Chirac en 1987 et réinstauré en 1989 par un autre gouvernement de gauche sous l'appellation de l'Impôt de solidarité sur la fortune (ISF). En 2012, Sous le gouvernement Hollande, les allègements de cette imposition ont été discutés mais le Conseil Constitutionnel a alors jugé que le taux d'imposition serait confiscatoire et les allègements maintenus voire augmentés (plafond de l'ISF).

[461] Daniel, J.M., Les impôts une folie française, Taillandier, 2017, 236 pages

[462] Sous le gouvernement Mauroy est institué l'impôt sur les grandes fortunes

Le dernier rebondissement est tout récent puisque le, alors futur, président Macron avait annoncé un renouvellement de cet impôt en cas de victoire, ce qui fut fait lors de la dernière loi de finances 2018 qui a vu l'ISF se muer en impôt sur la fortune immobilière (IFI). Depuis lors, les spécialistes se sont évertués à en analyser les nouveaux contours qui malgré l'annonce de stabilité faite par le « futur vainqueur de la campagne présidentielle » quant à cet impôt qui devait être calqués sur l'ancien ISF mais se circonvenir uniquement à l'immobilier, présente de fait aujourd'hui des « attraits » qui ne sont finalement pas aussi connus que les annonces pouvaient le laisser penser.

Mais cette fiscalité avant tout national se trouve aussi impacté par le droit international et en particulier les conventions de double imposition, c'est bien évidemment le cas avec la CDI de 1966 qui porte sur le revenu mais également sur la fortune. C'est encore une fois une opposition entre le principe de la Lex rei sitae du bien et celui de résidence de la personne à laquelle il sera possible d'assister. L'approche choisie ici sera de déroulée les principes de taxation dans chaque pays, de mettre en évidence encore une fois les différences, les inégalités et discriminations et comment le droit international peut participer au règlement de ces litiges.

A - La prise en compte des biens immobiliers dans l'impôt sur la fortune suisse

Selon le droit fiscal suisse, l'impôt sur la fortune vise à taxer les éléments composants la fortune du contribuable. La Constitution suisse attribue aux cantons le droit de prélever cet impôt, sachant qu'au niveau fédéral, il a été mis fin à ce prélèvement en 1959. A noter par soucis de comparaison qu'à l'époque l'argument justifiant cette abolition était la charge fiscale trop lourde que cet impôt fédéral couplé aux impôts cantonaux et communaux allaient représenter.

Ainsi, l'impôt sur la fortune pouvait prendre une des 26 formes, une forme définie par canton ce qui bien sûr, peut être source de cacophonie d'où le besoin d'harmonisation exprimé au travers de la LHID. Si cette loi a permis de rationaliser les préceptes fiscaux que chaque

canton doit suivre dans l'élaboration de sa pratique fiscale, elle laisse encore le champ libre à ces mêmes cantons de fixer les barèmes, taux et les montants exonérés d'impôt.

On l'aura compris, c'est la LHID qui permet de mieux comprendre cet impôt et la manière dont il est prélevé par les cantons. L'article 10 de la loi évoque en particulier que cet impôt frappe la fortune nette des assujettis, cela implique que sauf exceptions tous les éléments de la fortune sont concernés, sur le territoire ou à l'étranger, et de plus que les dettes sont déductibles.

Incidemment, l'assujettissement est illimité pour les personnes ayant un rattachement personnel avec le canton et un rattachement limité s'il ne s'agit que d'un rattachement économique. Le rattachement limité est reconnu par exemple lorsqu'un non résident possède un bien immobilier sur le territoire cantonal ou bien encore est le titulaire ou l'usufruitier d'une créance garantie directement ou indirectement par un bien immobilier situés sur le territoire[463].

Dans le cas qui nous concerne, celui de l'assujettissement limité celui–ci débute avec l'acquisition d'un élément imposable et se termine avec la disparition de l'élément imposable dans la fortune de l'assujetti. L'assujettissement ou plutôt la taxation frappe la famille qui représente une unité économique. Dès lors, il n'y a pas de taxation individuelle dans ce cas[464].

1) Universalité de principe

En parcourant le droit interne suisse, il apparaît que ce qui caractérise cet impôt sur la fortune c'est son universalité. En effet, rares sont les actifs (et éventuellement passifs) qui échappent à cette taxation. Il est possible de citer que les actifs du second et troisième pilier en sont exclus ainsi que le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant[465]. Pour le

[463] Art.4 LIHD du 14décembre 1990.

[464] Informations Fiscales, l'impôt sur la fortune des personnes physiques, édités par la conférence suisse des impôts, Berne, mars 2018.

[465] Pour rappel, les objets d'art sont soumis à taxation.

reste, il n'y a aucune autre exonération quant à cette imposition si ce n'est bien entendu celle concernant les biens exclus du fait de l'application de la convention de 1966, soit pour résumer les biens immobiliers situés à l'étranger.

Conséquemment, les propriétaires immobiliers, dont les non-résidents se voient imposés entre autres sur ces éléments. Cette universalité dont nous avons mentionné la prééminence rend ici caduque la déclinaison des biens immobiliers selon leur destination comme nous l'avons fait dans le cas de l'imposition sur le revenu. Le même traitement sera appliqué au titre de cette imposition à la résidence principale, la résidence secondaire ou bien encore l'investissement locatif.

Le mode de détention indirecte comme nous l'avons signalé ne présente aucun avantage particulier au titre de l'impôt sur le revenu. Du point de vue de l'impôt sur la fortune, l'intérêt n'est pas non plus évident de premier abord. L'absence de société translucide équivalent à la SCI française entraîne une taxation d'abord au niveau de la société au titre de l'impôt sur le capital puis une seconde fois au titre de l'impôt sur la fortune auprès des la personne des associés. Dès lors, au niveau des associés, les titres représentants leurs parts dans le capital de la société détentrice est soumise à l'impôt, sur la base d'une valeur déclarative mais qui en l'occurrence sera fortement basée sur la valeur des capitaux propres de la société, moins une décote de liquidité[466].

2) Une assiette d'imposition (souvent) favorable

A l'universalité de principe mise en avant plus haut, répond une base taxable qui peut être largement atténuée. De ce point de vue, les caractéristiques de cette imposition seraient une base large mais un taux faible. Cette base taxable est nette des dettes du contribuable. Dans le cas qui nous préoccupe, cela implique pour le non résident que si la détention de son bien

[466] Il a été mentionné dans les chapitres précédents que la détention indirecte en Suisse ne ferait pas l'objet d'une étude particulière car fiscalement elle ne permet pas aux associés d'obtenir un traitement fiscal particulier ou bien un traitement fiscal plus léger.

immobilier a nécessité un financement de la part d'un tiers, la part restante de ce financement a remboursé devient déductible de la valeur de l'actif. Autre raison structurelle de ne pas rembourser son emprunt. Il faut noter que ces dettes ne doivent pas forcément provenir d'un établissement suisse, dès lors toutes les dettes, d'origine étrangère d'une part, non détenu par un établissement bancaire d'autre part, sont susceptibles d'apparaitre en déduction.

Concernant la valeur de l'actif, de l'immeuble, les dispositions cantonales, de par leur hétérogénéité, font appel à de multiples manière d'évaluer ces biens. Les principales sont la valeur vénale et l'estimation. Il n'est pas utile ici de décliner toutes ces modalités mais seulement de retenir que ces valeurs que l'on appellera fiscale attribuée à l'immeuble ne fait l'objet que de revalorisation[467] sporadique. Dès lors, une détention longue de l'immeuble entraine le plus souvent une sous-estimation de la valeur du bien par rapport à la valeur actuelle.

Liée à cette valorisation, comme nous l'avions fait remarquer précédemment, est la pratique cantonale d'allouer une décote spécifique à la valeur de base du bien immobilier pour tenir compte de la non liquidité du bien. Cette décote allant jusqu'à un tiers de la valeur de base. Le but de la manœuvre étant simple, il s'agit de rendre l'impôt sur la fortune moins confiscatoire en attribuant spécifiquement à l'immobilier un attrait fiscal certain puisqu'il rend la détention de ce bien potentiellement neutre du point de vue de l'imposition et éventuellement, si la dette excède le montant valorisé, elle offre une capacité d'absorption par rapport aux autres biens détenus. En fin de compte, les éléments présentés ici sont non seulement applicables aux résidents mais bien évidemment également aux non-résidents qui trouvent ici une incitation à financer, si besoin en était, leur bien au travers d'un emprunt in fine. Qu'en est-il du point de vue de l'IFI.

[467] Le principal désavantage de ce processus de revalorisation c'est qu'il est finalement peu documenté, ce qui ne place pas le contribuable dans une situation très confortable vis-à-vis de l'administration dans le cas où il souhaiterait remettre en cause cette évaluation. Toutefois, la pratique suisse laisse toujours une marge de négociation entre administration et contribuable.

B - Impôt sur la fortune immobilière (IFI)

Lors du chapitre I consacré à la notion de résident, une présentation générale de l'impôt sur la fortune immobilière avait été réalisée (et par la même dur l'ISF) sous l'angle de l'assujettissement et la notion de résidence fiscale.

Pour rappel, les non-résidents sont assujettis à cet impôt sur la base des biens immobiliers qu'ils détiennent en France pour une valeur nette. La question est de savoir, quelles sont les modalités d'identification de ces biens, quelles sont les modalités d'impositions de ces biens et finalement si égalité de traitement il y a. La comparaison sur la base du triptyque entre résidence principale, secondaire et l'investissement sera reprise ici.

1) Les généralités

Au titre de la résidence principale, le résident bénéficie d'une réduction de sa base d'imposition de l'ordre de 30% (c'était déjà le cas pour l'ISF). Cette réduction au titre de la résidence principale peut aussi être reconnue aux associés de SCI[468]. Toutefois, pour ce faire[469], la SCI doit avoir pour objet l'acquisition et la construction d'immeuble en vue de leur division afin de les attribuer aux associés (art.1655 du code civil français). Dès lors, les SCI dont le but social est la gestion et la location de biens immobiliers ne peuvent permettre à leurs associés de bénéficier de cette réduction quand bien même la SCI serait propriétaire de l'immeuble et que les associés l'utiliseraient comme résidence principale.

Il convient alors de savoir si les parts de SCI qui ne permettant pas la réduction de 30% au titre de la résidence principale pourraient bénéficier de la décote de 20% pour illiquidité. La

[468] BOFIP, PAT - ISF - Assiette - Évaluation des biens - Principe, valeur vénale, biens démembrés, immeuble grevé d'un contrat et valeur des entreprises, BOI-PAT-ISF-30-50-10-20140121, DGFIP, date 21/01/2014

[469] Arrêt de la Cour d'appel de Pau, 28 février 2014 (n° 12-04355).

même cour a jugé que cette décote au titre de l'illiquidité pouvait être reconnue aux détenteurs des parts. Pour ce faire, ces parts ne devaient pas être détenues en totalité par le couple mais réparties auprès d'un nombre suffisamment grand d'associés rendant la cession particulièrement difficile.

Force est donc de constater que cette réduction au titre de la résidence principale ne peut être appliquée aux résidences secondaires et aux investissements locatifs pour les résidents. De la même manière, le non résident ne pourra se prévaloir de cette réduction au titre de la résidence principale. Quant à la décote pour illiquidité, les mêmes conditions que précédemment s'opèrent.

Si comme annoncé par le, alors futur, président, rien ne change du côté de la valorisation et des décotes ou réduction concernant les actifs immobiliers, les novations sont à chercher dans les déductions et les biens immobiliers soumis à taxation. Concernant les déductions admises pour déterminer la valeur nette de l'actif, la loi instaurant l'IFI a prévu un certain nombre de dispositions qui modifient foncièrement les modalités de détermination de ces dettes.

L'article 965 du CGI dernièrement modifié par la Loi de finances 2018 prévoit en particulier que les actions et parts sociales soient intégrés dans la base imposable sur la base d'un rapport de valeurs vénales qui au montant des actifs imposables rapportent celles de la totalité des actifs de la société. Ces rapports ne prennent pas en compte la déductibilité des dettes ce qui peut modifier la perception de la réalité. Autre remarque importante, cette formule doit s'utiliser de manière itérative pour prendre en compte la chaine de participation potentielle de l'actif immobilier. En procédant ainsi, ce sont les montages complexes qui visent à être combattus.

Mais cet article 965 a au moins le mérite de mettre en avant les actifs imposables comme base du raisonnement. C'est d'ailleurs cette caractéristique qui est repris à l'article 974 du CGI et qui établit une règle simple quant à la déductibilité des dettes. Ces dernières seront déductibles au prorata de l'imposition de l'actif auxquelles ces dettes se rattachent. Pas d'imposition, pas de déduction. La compréhension immédiate de ce texte entraine que pour les

résidences principales, les assujettis perdront une part de la déductibilité de l'ordre de 30 %. Mécaniquement, les résidences secondaires et les investissements locatifs puisque soumis à une pleine imposition bénéficieront encore de la pleine déductibilité.

Cette dernière remarque en amène une nouvelle relative à la détention indirecte de ces biens immobiliers. Dans la mesure où les parts de SCI bénéficieraient de la décote de 20%, la déductibilité de la dette serait elle aussi ponctionner de 20%. Mais là, il faudra attendre les premiers avis d'impositions et surtout les premières décisions de justice pour en savoir plus.

Autre conséquence de cet article 974, dans le cas de chaine de participation dans le bien immobilier, du fait du rapport mentionné plus haut, ce même rapport servira de base au montant de dettes déduites. Clairement, l'ensemble des dettes déductibles pourrait être remis en cause. Les dispositions concentrées au sein cet article 974 du CGI constituent manifestement un socle pour limiter la déductibilité des dettes soit qu'elles portent sur la personne des associés, soit qu'elles portent sur la SCI en cas de détention indirecte[470].

Une autre conséquence importante de cet article 974 al. II porte sur la conception même d'emprunt déductible. Selon cet alinéa, l'emprunt déductible doit être appréhendé uniquement sous une forme d'emprunt amortissable régulièrement sur la durée prévue du contrat d'emprunt. Comme il l'a été vu, les emprunts in fine ou voire à remboursement éternel sont potentiellement offerts par les banques ou par des tiers. La lecture de ce texte montre bien que cette alternative n'a pas trouvé d'accueil favorable de la part de l'administration qui retraitera alors la part déductible de l'impôt sur la fortune immobilière (et au titre de l'impôt sur le revenu) sur une durée maximale de 20 ans.

Ainsi, le financement classique suisse in fine d'une part perdrait son intérêt fiscal lié au montant plus important des intérêts déductibles et d'autre part serait assimilé fiscalement à un emprunt amortissable sur 20 ans si son échéance était plus lointaine. De nombreuses autres

[470] Dedieu, P., IFI, questions choisies, Revue de droit fiscal, N°9, 5 mars 2018

finesses pourraient être abordées mais devant la fraicheur de ces dispositions fiscales, l'avenir ne manquera pas de nous apporter des précisions sur les situations qui ne sont pas exposées ici[471].

2) Détention au travers d'une SCI de la résidence secondaire ou de l'investissement locatif

Dans le cas de la détention par l'intermédiaire d'une SCI n'ayant pas opté à l'IS, la situation est somme toute restée la même du point de vue d'une des particularités offertes par la SCI, c'est-à-dire un financement en compte courant de la part des associés au lieu de la création d'un capital important. Cette pratique a été déjà combattue depuis la loi de finances 2012 qui interdisait la déduction des intérêts payés sur cette base aux associées ainsi que sur la déductibilité des dettes liées à ce compte courant.

La loi de finances 2018 et ce fameux articles 974 confirment cette position de principe quant à la déduction des dettes et la généralise à toutes formes d'emprunt auprès des associés ou membres de la famille des associés et ce pour un emprunt direct de la SCI, ou à n'importe quel niveau de la chaine de participation[472]. Comme il est aisé de le comprendre, c'est le financement par un tiers indépendant qui est privilégié par cet article, toute autre forme serait suspicieuse à moins que les protagonistes ne puissent montrer que le but recherché n'était pas uniquement fiscal.

En application de cette règle, le non résident se voit contraint plus fortement que dans le cas de l'ISF, mais pas plus que le résident. Ce sera peut-être un fait, cet IFI serait plus égalitaire que l'ÎSF du point de vue du non résident.

---

[471] Frionnet, C., Déduction du passif : un dispositif IFI potentiellement inéquitable ou pour le moins pénalisant, Option Finance, 27 novembre 2017.

[472] Cette interdiction a aussi cours pour un emprunt direct de la part des associés.

3) Des valeurs déclaratives

Du point de vue des valeurs de l'obligation de l'assujetti, l'IFI comme l'ISF se base sur une déclaration annuelle de la part du futur contribuable selon l'état de sa fortune au 1 janvier de l'année d'imposition. Les valeurs à retenir sont les valeurs vénales opérées sur le marché pour des biens et des transactions impliquant des biens similaires. Le contrôle de la déclaration se fait a posteriori par l'administration suivant en cela les dispositions applicables en matière de calcul des droits d'enregistrement.

Ainsi précisé, la responsabilité de l'assujetti est grande, aussi grande que sa tentation de valoriser faiblement la valeur de ses biens. Cette propension sera encouragée par le fait que dorénavant, la déductibilité des dettes relatives à ces biens pourrait être limitée par les dispositions exposées plus haut.

C - La distinction entre biens professionnels et privés

Dans ce paragraphe, l'objectif est de dire quelques mots sur le traitement des biens professionnels au titre d'impôt sur la fortune tant du côté suisse que du côté français.

En Suisse, du fait du patrimoine de destination, il est possible d'affecter ses biens soit à sa fortune privée, soit à sa fortune commerciale. Dans le cas qui nous intéresse, celui des personnes physiques non résidentes détenant un bien immobilier en Suisse, elles peuvent donc le considérer comme un bien professionnel. Les conséquences fiscales ne seront finalement que peu conséquentes puisque le bien sera soumis à l'impôt sur la fortune, il ne bénéficiera pas d'avantages particuliers. Au contraire, cette détention sera scrutée avec plus de minutie de la part de l'administration cantonale. L'intérêt de cette affectation portera surtout sur les règles commerciales qui permettront de gérer ce bien au mieux.

Par contre, la situation est clairement différente en France, et chose assez rare pour être signalée, à l'avantage du système français. En effet, l'art.975 du CGI propose l'exonération des

biens professionnels afin de favoriser l'activité. Les biens professionnels immobiliers peuvent donc par ce biais éviter la soumission à l'IFI.

Cette exonération de principe englobe donc les biens immobiliers en générale lorsqu'ils font partie des biens professionnels d'une personne physique résidente en Suisse. A ce titre, l'art 975 al. V let.1 mentionne que, par exception, les personnes qui pratiquent la location meublée et qui sur cette base remplissent les critères qui feront d'eux des loueurs meublés professionnels bénéficieront de l'exonération des biens professionnels au titre de l'imposition à l'IFI. Cette possibilité est offerte non seulement aux résidents mais encore aux non-résidents.

Avec une certaine surprise, l'égalité de traitement entre résident et non résident qui était jusqu'à-là plutôt une marque de fabrique de la Suisse se retrouve ici dans le système français. Ce système présenterait d'ailleurs également des avantages au titre de l'IFI puisque les biens professionnels, en l'occurrence les locaux meublés pour les loueurs en meublés professionnels pourraient s'extraire de cette imposition en France mais pas en Suisse. Néanmoins dans les autres cas, il s'agira pour les non-résidents de chacun de ces deux pays de pouvoir accéder à un moyen d'éliminer la double imposition potentielle

D - L'élimination de double imposition

Fixée par les articles 25 de la CDI de 1966 ainsi qu'au sein des dispositions du droit interne, les modalités de l'élimination de la double imposition revêtent des habits opposés puisque la Suisse écarte l'imposition des revenus immobiliers réalisés hors de son territoire alors que la France a opté pour la technique du crédit d'impôt.

1) En Suisse

La simplicité du système helvétique a déjà été mise en avant durant cet exposé puisque son principal ressort consiste à ne prendre en compte que les revenus réalisés sur le territoire helvétique. Dès lors, tous les revenus immobiliers ou autres qui ne lui seraient pas alloués de

fait de convention et réalisés à l'étranger ne seraient pas intégrés dans la base d'imposition. Ainsi en va-t-il des de l'impôt sur la fortune qui ne se base que sur les actifs détenus sur le territoire ou dont la taxation au titre de l'impôt sur la fortune lui est attribué.

Cependant, comme les conventions le permettent, la Suisse requiert de ses assujettis qu'ils lui communiquent l'ensemble de ces actifs afin de pouvoir les imposés sur la base d'un patrimoine mondial, le but étant de respecter les principes de progressivité, de capacité contributive et d'égalité de l'impôt. Ainsi décrit, la procédure d'élimination se réduit au minimum puisque d'imposition en Suisse, il n'y en a aucune.

2) En France :

En France, au titre de l'IFI, c'est l'article 980 du CGI qui règle au niveau interne cette élimination. Il indique en substance que pourra être imputé sur le montant de l'IFI sous la forme de crédit d'impôt, les montants payés par le contribuable à l'étranger sur la base des « des impôts dont les caractéristiques sont similaires » à celles de l'IFI.

Comme il fut signalé, France et Suisse partagent cette taxation sur la fortune mais là force est de constater que la plupart des pays n'ont pas reproduits ce schéma. Dès lors la taxation, si elle existe ne peut s'apparenter, au moins par le nom, à l'IFI. Par contre, ces pays prélèvent un impôt proche de la taxe foncière qui finalement n'est pas très éloignée dans l'esprit de l'IFI. La Suisse aussi prélève une imposition de ce type. La question est donc de savoir si la taxe foncière payée à l'étranger en générale, et celle plus spécifiquement réglée en Suisse pourra être déduite.

Il faut dès à présent noter que la déductibilité des taxes foncières étrangères dont celle prélevée en suisse ne devrait pas être reconnue car le législateur veut d'une part préserver l'égalité avec les résidents qui ne sont pas au bénéfice d'une telle déduction en France, et d'autre part car la déductibilité ne devrait être admise que pour les impôts similaires à l'IFI en termes d'assiette et de taux, éliminant de principe la taxe foncière.

Suivant ce raisonnement, il ne devrait pas y avoir de difficulté pour l'administration française de reconnaitre à un de ses contribuables le crédit d'impôt relatif à son imposition en Suisse au titre de l'impôt sur la fortune puisque, cette imposition apparait similaire dans l'esprit, l'assiette et les taux. Reste posée toutefois la question de l'assimilation de l'IFI à l'impôt sur la fortune suisse par la Suisse pour permettre une application sans heurts de cette élimination. C'est en somme la question de la conventionnalité de l'IFI qui est posée.

3) La conventionalité de l'impôt sur la fortune immobilière

Depuis son introduction en 2018, dénoncée par certains et encensée par d'autres, l'impôt sur la fortune immobilière s'est vu préciser certaines modalités d'évaluations relatives aux actions ou parts sociales de société immobilière[473][474] ou bien encore les éléments acceptés en déduction pour pourvoir déterminer la base imposable et le montant de l'impôt[475]. Si les dispositions internes foisonnent en matière d'imposition sur la fortune immobilière, il en va différemment en ce qui concerne son application « internationale » en particulier en présence de conventions internationales entre la France et un autre pays.

L'une des interrogations majeures concernant l'application de l'IFI est de savoir si les conventions de double imposition restent applicables envers ce « nouvel » impôt. Cette question de la conventionnalité de l'IFI est primordiale dans le cadre de la convention entre la France et la Suisse puisqu'elle indique nommément que la convention s'appliquait à l'ISF, mais dont le contenu actuel ne fait pas de référence directe à l'IFI. Est-ce à dire que la convention ne s'applique pas ?

La réponse qu'il convient d'apporter peut-être recherchée en premier lieu dans les sources classiques du droit et du droit fiscal international. Ces sources indiquent t'elles clairement que

[473] BOI-PAT-IFI-20-30-20.

[474] BOI-PAT-IFI-20-30-20.

[475] BOI-PAT-IFI-20-40-10.

l'IFI se voit « couvert » par la convention ou au contraire s'en trouve écarté et sur quelles bases ? Le problème étant qu'il n'existe pas de droit fiscal international universel, mais un droit fiscal international propre à chaque pays.

C'est donc logiquement qu'une deuxième piste de recherche peut être poursuivie en analysant les dispositions du droit fiscal français en la matière. En effet, du fait de l'application de l'IFI à des biens immobiliers situés sur le territoire national et en dehors de ce même territoire, la position française doit être étudiée puisque l'extra territorialité de l'IFI est une source potentielle de double imposition. Comment l'administration française analyse la conventionnalité de l'IFI ? Savoir si l'administration fiscale lui reconnait le bénéfice de cette convention est donc nécessaire à la limitation de la double imposition. Il est possible alors de se poser une seconde question, certes inattendue, qui est de savoir si la conventionnalité de l'IFI ne fournirait pas, par le biais d'une des dispositions de la convention, une barrière à l'application de l'impôt sur la fortune immobilière en attribuant le doit d'imposer exclusivement un bien immobilier à l'un ou à l'autre des deux pays signataires.

La troisième voie de recherche envisagée, suivant l'analyse française, sera l'analyse de la situation par la Suisse qui s'appuyant sur son approche stricte de territorialité n'est finalement que peu concernée par les possibles double imposition en matière immobilière. Dès lors, la question sera de savoir si l'IFI peut bénéficier de la convention du point de vue helvétique. Quels sont les enseignements que nous pouvons retirer des législations cantonales et de l'approche conceptuelle suisse en matière d'impôt sur la fortune.

a) **Les sources classiques du droit pour fixer la conventionnalité**

La question du traitement de l'IFI lorsqu'une situation présente un caractère d'extranéité doit être précisée puisque ladite situation pose alors le problème de la détermination de la personne redevable, de la base d'imposition et bien évidemment de la possible double imposition, et des moyens de l'éviter, qui pourrait découler de ce caractère d'extranéité. Ramené à notre cas d'étude, soit des situations impliquant des liens entre la France et la Suisse, la mise en œuvre de l'IFI français à l'égard des résidents helvétiques et des résidents français

pour les biens qu'ils détiennent en Suisse s'inscrit logiquement dans la question de la portée de la convention internationale signée entre les deux pays[476] et donc, sur l'application de cette convention à l'IFI.

La réponse à cette interrogation n'est pas aisée puisqu'en la matière il n'est pas possible de s'appuyer sur une position claire et établie émanant conjointement des deux pays concernés ou bien par une jurisprudence internationale. En effet, du fait du relatif jeune âge de cet impôt, les litiges soumis aux différentes juridictions et les jurisprudences relatives au traitement de l'IFI dans le contexte franco-suisse n'ont pas, à notre connaissance été référencées.

Cependant, il faut noter que l'art.2 al.4 de la convention indique que « Les autorités compétentes des Etats contractants se communiqueront, à la fin de chaque année, les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives ». En l'occurrence, rien a été rapporté envers l'administration fiscale suisse relatif à l'instauration de l'IFI ce qui soit peu laisser à penser que l'IFI n'est pas couvert par la convention soit au contraire que l'IFI considéré comme étant de même nature que l'ISF, il est par similarité et analogie avec l'ISF également concerné par la convention.

Cette indécision tranche fortement avec la position de l'administration française qui lors d'une réponse ministérielle[477] relative à la convention entre la France et l'Arabie Saoudite avait clarifié son approche qui est de reconnaître à l'IFI sa nature conventionnelle. Par conséquent, l'IFI est intégré dans le champ d'application d'une convention bilatérale sans qu'il soit nécessaire de renégocier cette convention.

[476] Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966.

[477] Réponse du Ministère de l'économie et des finances publiée dans le JO Sénat du 19/07/2018 - page 3598. Question écrite n° 03325 de M. Alain Joyandet (Haute-Saône - Les Républicains) publiée dans le JO Sénat du 22/02/2018 - page 753.

Cette position exprimée dans le cadre franco-saoudien peut largement s'étendre aux conventions des pays du Golfe qui comportent en leur sein des dispositions analogues à la convention précitée. C'est ainsi que la nature conventionnelle de l'IFI peut s'étendre aux autres conventions signées avec les pays du Golfe mais encore se généraliser à toutes les conventions signées avec la France. Les modalités d'application seraient alors définies par la convention en question et bien sûr ne sauraient être généralisées sur celles définies par la convention avec l'Arabie Saoudite.

En suivant cette analyse, il semble concevable que la France reconnaisse à l'IFI sa nature conventionnelle, relevant dès lors de la convention avec la Suisse mais il n'est pas certain aujourd'hui que la Suisse reconnaisse cet impôt comme un de ceux relevant de la convention de 1966.

Alors si d'un point de vue des administrations la situation apparait mitigée, et pour le moins incertaine, quels éclaircissements la doctrine apporte t'elle qui permettrait de décider, de manière assurée, sur cette conventionnalité de l'IFI. Une nouvelle fois les résultats obtenus sont peu à même de pouvoir fournir une aide décisive en la matière[478]. Tant du côté français que du côté helvétique, l'absence de prise de position constitue une caractéristique commune de part et d'autre de la frontière.

Ce rapide survol des sources classiques permettant d'appréhender la nature conventionnelle ou non d'un impôt nous amène à conclure dans notre cas d'espèce à l'impossibilité d'affirmer que l'IFI relève de la convention franco-suisse de 1966. Cette incapacité à se référer à des sources établies pour se prononcer, ne peut être satisfaisante et suffisante et il faut emprunter une approche permettant d'apporter une nouvelle perspective sur le questionnement de la nature conventionnelle de l'IFI.

[478] Lamy mobilité internationale, Partie 3 Expatriation - Fiscalité - Etude 354 Impôt sur la fortune immobilière - Section IV Impôt de solidarité sur la fortune et convention fiscale, 2020.

b) **La nature conventionnelle de l'IFI du point de vue français**

Dans ce but, il est possible en analysant la convention de 1966 de s'interroger sur la question de savoir si l'IFI relève de cette dernière ou bien, au contraire, si elle exclut l'application de l'IFI aux non-résidents. Cette formulation exclusive peut sembler antinomique, mais elle vise de fait à tenter de répondre à deux questions : L'IFI est-il couvert par la convention ? La convention protège t'elle les non-résidents de la soumission à l'IFI ?

i. La conventionnalité par « succession »

Du point de vue de la pertinence de la convention de 1966 quant à l'IFI, un premier élément de réponse a été donné plus haut avec la position ministérielle qu'il convient maintenant d'approfondir. Rappelons tout d'abord comment en droit français s'articule le droit interne et les conventions fiscales internationales. Basé sur le principe de subsidiarité[479], il faut rappeler que le juge de l'impôt cherchera à déterminer d'abord si le traitement fiscal apporté aux non-résidents est cohérent avec le droit interne et, dans un second temps d'en vérifier la compatibilité avec les stipulations de la convention retenue. Ce n'est que si la convention devait s'appliquer que le principe de primauté de la convention serait reconnu.

Cette précision faite, le contenu de la réponse ministérielle indique donc que les non-résidents seront soumis à l'IFI et que la France respectera les dispositions de la convention le concernant. Dans le même temps, la question est de savoir si la Suisse reconnaitra également cet impôt comme étant de ceux visé par la convention. En se référant à l'art. 2 al. 3 let. a de la convention énumérant de tels impôts, il est aisé de constater que l'IFI ne s'y trouve pas et que seul est mentionné textuellement l'ISF. Dès lors, faut-il voir en l'IFI le remplaçant de l'ISF et qui dès lors, comme le laisse supposer la position française viendrait s'y substituer dans la convention.

[479] Gutmann, D., Droit fiscal des affaires, 10ème édition, LGDJ, 2019, p. 86

Cette interrogation n'est pas spécifique à la convention helvético-française, elle se pose, depuis l'instauration de l'IFI et la suppression de l'ISF, pour toutes les conventions traitant d'un impôt sur la fortune. En effet, il existerait cinquante-six[480] conventions signées par la France incluant l'impôt sur la fortune. Mais les formulations retenues par chacune de ces conventions divergent et permettent de retenir deux grandes catégories qui visent soit la fortune globale soit des éléments seulement de la fortune (spécifiques). La différence peut sembler infime, mais comme l'IFI porte uniquement sur des éléments de nature immobilière et que l'ISF était global, l'interprétation de la convention et la différence de nature de l'impôt (entre ISF et IFI) pourraient amener à penser que l'IFI n'est pas couvert par la convention. Il faut noter que dans le même article de cette convention mais à la let. b, l'impôt sur la fortune suisse visé est décrit de manière plus englobante et détaillée puisque la convention se base se base sur une fortune globale, et énumère les éléments de fortune[481]. Cela exprime une conception élargie et englobante de l'impôt sur la fortune (les éléments taxables sont identifiables d'une part mais dont la portée est générale d'autre part). Exprimé de la sorte, l'impôt sur la fortune suisse ne peut souffrir des critiques faites à l'impôt sur la fortune immobilière quant à savoir si l'IFI pouvait être considéré comme le « successeur » de l'ISF, ce dernier ayant une portée générale alors que l'IFI ne porte que sur des éléments de fortune.

Sur cette base, il est dès lors possible de s'interroger sur la conception de l'impôt sur la fortune suisse et celle de l'IFI français. En spécialisant l'IFI aux seuls éléments immobiliers, l'impôt sur la fortune français se démarque de l'approche helvétique globale et par conséquent élimine un point commun entre les deux impôts qui existait auparavant, l'impôt sur la fortune suisse et l'ISF français. C'est donc la question de l'analogie ou de la similarité des impôts qui est posée non seulement entre pays mais aussi lorsqu'un impôt disparait (l'ISF) et se trouve remplacé par un nouveau (l'IFI).

---

[480] Hadjiveltchev, D., Billard-Moalic, R., IFI : certaines conventions fiscales font obstacle à son application, L'actualité fiscale en bref, Option Finance le 6 mai 2019.

[481] Art.2 al.3 let.b b) Sur la fortune (fortune totale, fortune mobilière et immobilière, fortune industrielle et commerciale, capital et réserves, etc.).

C’est basé sur cette caractéristique de similarité et d’analogie que la réponse ministérielle[482] fournie un moyen d’assurer la continuité de la couverture conventionnelle lors du remplacement d’un impôt. En effet, dans cette réponse, les dispositions de la convention s’étendent à l’IFI sur la base du paragraphe 2 de l’article 2 de la convention fiscale franco-saoudienne du 18 février 1982. Ce paragraphe « étend le champ d'application de la convention aux impôts de nature identique ou analogue qui s'y ajouteraient ou les remplaceraient et qui seraient établis après la date de sa signature. Tel est le cas de l'IFI, qui entre ainsi dans le champ de la convention ». De manière générale, La convention qui porte sur un impôt sur la fortune et qui prévoit une disposition selon laquelle cette convention s’appliquera aux impôts futurs, identiques ou analogues, permet d’assurer la conventionnalité de ce nouvel impôt. Au passage, la discussion sur le « distinguo » dans la formulation de l’impôt sur la fortune ou sur les éléments de la fortune n’ont plus lieu d’être selon cette approche. Rapporté à notre cas d’étude, l’art.2 al.4 de la convention de 1966 retient en l’occurrence cette disposition quant à des impôts futurs identiques ou analogues.

En conséquence, selon la position française, l’IFI relève de la convention[483]. Mais, qu’en est-il de la position helvétique, considère-t-elle également que l’IFI relève de la convention. Les sources en la matière étant plus que rares, nous essaieront d’apporter une modeste contribution à cette question.

ii. La protection offerte par la convention contre l’IFI

La seconde question soulevée portait sur le fait de savoir si la convention pourrait éventuellement protéger les non-résidents de la soumission à l’IFI. Cette interrogation peut paraitre une nouvelle fois sournoise puisqu’il ne s’agit plus de s’interroger sur conventionnalité de l’IFI mais au contraire de partir du constat suivant : L’IFI relevant de la convention, cette dernière peut-elle receler une disposition qui contrarierait l’application de l’IFI en attribuant de

[482] Voir référence 4 précédente.

[483] BOI-PAT-IFI-50-20-20200429-PAT - IFI - Obligations des redevables - Paiement de l'impôt

manière exclusive le droit d'imposer le bien immobilier. Y aurait-il alors une disposition dans la convention qui immuniserait le non-résident (français) de l'IFI

.

Cette interrogation provient du fait que les dispositions au sein des conventions signées par la France en matière d'impôt sur la fortune sont réduites à peau de chagrin (un ou deux articles en générale[484][485]). Il apparait en analysant ces articles que la structure est souvent la même indiquant que la fortune basée sur des éléments immobiliers est imposée par le pays de situation de l'immeuble mais en précisant que les biens mobiliers, selon une exception formellement stipulée, ne peuvent être imposées au titre de la fortune que par le pays de résidence de la personne physique (al.4 de la convention avec le Luxembourg et al.7 pour celle avec la Suisse).

Le Luxembourg semble constituer un riche terreau d'analyse qui nous permettra d'alimenter notre réflexion dans le cas suisse. En cas de détention directe, cette convention attribue le droit d'imposer au pays de localisation du bien immobilier à savoir la France pour un non-résident fiscal français résident au Luxembourg. Qu'en est-il en cas de détention indirecte ?

Dans le cas luxembourgeois, il n'y a pas de définitions claires de ce qu'est un bien immobilier au sens de la convention et dans ce cas la convention indique que « l'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés »[486]. Or, cette définition en droit français se heurte à la nature civile mobilière des parts sociales ou des actions et à la nature immobilière retenue par le droit fiscal. Dès lors, soit

---

[484] Art. 21 de la Convention entre le gouvernement de la Républiques française et le gouvernement du Grand-duché du Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune signée à Paris le 20 mars 2018.

[485] Art.24 de la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966.

[486] Art.6 de la Convention entre le gouvernement de la Républiques française et le gouvernement du Grand-duché du Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune signée à Paris le 20 mars 2018.

la convention s'appuie sur la définition civile et les parts ou actions seraient considérées comme des meubles et donc uniquement imposables au Luxembourg[487], soit la convention se fonde sur la conception fiscale qui donne aux actions et parts sociales une nature immobilière ; l'assujettissement à l'IFI sera dans ce cas effectif [488] [489] .

Cette manière de procéder ne peut toutefois pas être répliquée dans sa totalité à la convention franco-suisse de 1966. A la différence de la convention luxembourgeoise, elle retient dans son art.24 les éléments constitutifs d'un bien immobilier autre que celui simplement détenu directement en énumérant que « la fortune constituée par des actions, parts ou autres droits dans une société, une fiducie ou une institution comparable, dont l'actif ou le patrimoine est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens immobiliers définis au par. 2 de l'art. 6 et situés dans un Etat contractant ou de droits portant sur de tels biens est imposable dans cet Etat ». Formulé de la sorte, l'assujettissement à l'IFI par le non-résident français résident en Suisse semble établi.

Toutefois, il faut noter que les dispositions de la convention de 1966 quant aux biens immobiliers détenus de manière indirecte met l'accent sur le fait que « l'actif ou le patrimoine est principalement, directement ou indirectement, de biens immobiliers […]. » Le terme *principalement* semble faire référence à un pourcentage substantiel voire majoritaire de biens immobiliers dans l'actif de la société détentrice. Cette formulation qui peut s'apparenter à la notion de prépondérance immobilière, laisse apparaitre une brèche dans l'application de l'IFI aux suisses non-résidents français. La base d'imposition de l'IFI est établie sur la « valeur immobilière » détenue directement ou indirectement sans s'attacher à déterminer si ce montant,

---

[487] Pôle ingénierie juridique et fiscale de Natixis Wealth Management au Luxembourg, Imbrication des règles nationales et conventionnelles en matière d'IFI : quelle interprétation ? 19 novembre 2019, https://expertises.wealthmanagement.natixis.com/actualites/imbrication-des-regles-nationales-et-conventionnelles-en-matiere-difi-quelle-interpretation-c531-8f2fc.html.

[488] CE du 24 février 2020, n° 436392. Dans le cadre de l'application de la convention franco-belge, le Conseil d'état vient de décider que les titres d'une société (SCI française détenues par un résident belge) détenant des biens immobiliers en France sont assimilées à des immeubles.

[489] Avenant à la convention entre le gouvernement de la République Française et le Gouvernement du Grand Duché du Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et le protocole y relatif faits à Paris le 20 mars 2018, signé le 10 octobre 2019 à Luxembourg.

dans le cas d'une détention indirecte, aboutit à un pourcentage par rapport au total de l'actif qui pourrait laisser penser que la société est principalement constituée de biens immobiliers. Ainsi défini, selon que ce pourcentage soit suffisamment important pour laisser penser que la société, détenue par le non-résident et, détenant les biens immobiliers soit principalement constituée par des actifs immobiliers (ou non), la nature mobilière ou immobilière de ces titres pourra être tranché du point de vue conventionnel. Selon cette perspective, l'assujettissement à l'IFI devrait être écarté du fait de la disposition de la convention qui prévoit une imposition exclusive des biens mobiliers au pays de domicile de la personne physique. Ainsi exposé, l'application de l'IFI dans un contexte conventionnel n'est pas (toujours) pas aisée à anticiper.

Un dernier argument quant à la potentielle exclusion de l'application de l'IFI aux non-résidents français provient de la jurisprudence[490], laquelle est toutefois contestée par l'administration fiscale.

La cour de cassation a rendu dans cette affaire une décision s'appuyant sur les dispositions de la convention franco-suisse attribuant à la Suisse le droit d'imposer les éléments de la fortune immobilière située sur son territoire[491]. Dans le cadre de son imposition au titre de l'impôt sur les grandes fortunes, une contribuable française s'est faite redressée son imposition sur la base de la valeur d'un immeuble qu'elle détenait en Suisse (en tant qu'usufruitière) et qui avait subi une imposition en Suisse au titre de l'impôt sur la fortune. L'administration n'a pas vu dans les dispositions de la convention que l'imposition de l'immeuble était exclusivement réservée à l'administration suisse. C'est la raison pour laquelle « la Cour suprême a rejeté cette interprétation en estimant qu'était dénuée de toute équivoque la phrase incluse dans la convention : « la fortune constituée par des biens immobiliers... est imposable dans l'État contractant où les biens sont situés » ; la Cour en conclut que cette phrase réservait donc à la Suisse le droit d'imposer le château situé sur son territoire. »[492] Cette jurisprudence, si elle était confirmée, viendrait à remettre en cause l'application de l'IFI non pas comme précédemment

[490] Arrêt rendu par la Cour de cassation du 24 mars 1992 (n° 90-10522).

[491] Chappert, A, Cass. com., 24 mars 1992, n o 90-10522, Defrénois 15 févr. 1994, n° JP1994DEF183N1, p. 183.

[492] Voire référence 14 précédente.

au profit du non résident suisse au titre de ses biens immobiliers français mais à celui de résident français au titre de leurs biens immobiliers suisses.

Il apparait au terme de ce développement que la nature conventionnelle de l'IFI si elle ne peut pas être rejetée porte en elle les germes d'une potentielle inapplicabilité dans un contexte d'extranéité. Il est donc impossible de trancher définitivement sur cette question puisque l'IFI couvert par la convention pourrait écarter de fait son application à des non-résidents français mais également des résidents français détenant un actif immobilier à l'étranger (en Suisse). Finalement, il se pourrait que l'IFI non reconnut par les dispositions de la convention soit plus facile à gérer par l'administration fiscale française et bien sûr sans réelle incidence pour l'administration suisse.

c) L'intérêt de la Suisse pour l'IFI et sa conventionnalité

Finalement, parler de convention de double imposition suppose que les deux pays soient d'accord sur les dispositions communes en matière fiscale, ici d'impôt sur le revenu et sur la fortune. Alors, qu'en est-il de la position suisse en matière d'IFI. Comme mentionné plus haut, ni la jurisprudence ni la doctrine suisse ne se sont encore prononcée sur cette question. Pourquoi un tel silence en la matière alors que l'impôt sur la fortune existe également en Suisse. Une façon d'y répondre serait peut-être de mesurer l'impact de l'application ou non de la convention en termes d'IFI sur les potentiels assujettis et par ce prisme de caractériser l'apport réel de la convention en cette matière.

i. L'impôt sur la fortune : dispositions communes ou conceptions différentes

La question adressée ici est de savoir si l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) est comparable, et donc de même nature que l'impôt sur la fortune suisse, ceci non pas selon une perspective française mais helvétique. Cette question semble primordiale puisqu'elle justifie l'inclusion de l'impôt sur la fortune dans la convention afin d'éviter non seulement la double imposition mais également la double non-imposition.

Pour mémoire, l'impôt sur la fortune suisse porte sur l'ensemble de la fortune de l'assujetti et vise non pas à prélever une partie de la richesse des contribuables pour les transférer à l'Etat mais au contraire « l'impôt sur la fortune ne doit en principe pas toucher à la substance même de la fortune et devrait pouvoir être payé par les revenus de celle-ci, la fortune servant alors plutôt à mesurer la situation financière du contribuable »[493]. Ainsi précisé, il apparait que la conception suisse de cet impôt vise d'une part à préserver la fortune et d'autre part, sur la base du principe de la capacité contributive, de frapper l'ensemble de la fortune.

Il en découle que les caractéristiques de cet impôt sur la fortune sont la généralité, la mesure quant à ce qu'il puisse être payé sans destruction de ladite fortune et enfin respecter le principe de capacité contributive en se basant sur le fait que détenir un patrimoine augmente les capacités à générer des profits ou à subir des pertes courantes.

Par ailleurs, l'impôt sur la fortune présente une double utilité en lien avec le système fiscal suisse. Tout d'abord, sa nature cantonale exclusive permet aux cantons de trouver des ressources basées sur des « stocks » de richesse et ce en complétement d'impôt sur les successions et donations qui sont à la fois très faible (voire nuls) et encore une fois de compétence exclusive cantonale. D'une certaine manière, le choix a été fait, bien que discuté[494], d'imposer la fortune au fur et à mesure de sa constitution au lieu de la frapper au moment de la succession ou de la donation. La conception de l'imposition sur la fortune suisse ne peut se comprendre que par rapport à des droits de successions quasi inexistants.

La seconde utilité reconnue à l'impôt sur la fortune est de pouvoir permettre un contrôle de cohérence entre l'impôt sur le revenu basé sur la théorie de l'accroissement de richesse nette et la taille de la fortune. Comme indiqué précédemment, la capacité financière étant un principe respecté par les deux types d'imposition, les montants imposés doivent être convergeant. A titre

[493] Informations Fiscales, Impôt sur la fortune des personnes physiques, Documentation et informations fiscales/AFC, Berne. 2018.

[494] Koleva, K., Monnier, J.M., La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux, Presses de Sciences Po « Revue économique », Vol. 60, 2009/1, pages 33 à 57.

de comparaison, replacé dans le contexte suisse, le retraité propriétaire immobilier sur l'ile de Ré non imposable au titre de l'impôt sur le revenu ne devrait pas avoir à payer l'impôt sur la fortune immobilière.

Il est encore important de relever, dans le document émis par l'administration fiscale déjà mentionné, deux paragraphes éclairants sur la conception de l'impôt sur la fortune telle qu'elle est retenue en Suisse. Le document indique « On parle d'un « impôt général sur la fortune » lorsque l'impôt n'est pas perçu séparément sur les divers éléments composant la fortune, mais sur la totalité de celle-ci. Les différents types de fortune énumérés dans les lois fiscales le sont donc uniquement à titre d'exemples. Tous les cantons suisses prélèvent un impôt sur la fortune ainsi conçu, ce qui est par ailleurs également prévu par la LHID. » La globalité est donc retenue comme la pierre angulaire de l'impôt sur la fortune défini au niveau cantonal.

Le document ajoute « Par contre, un « impôt cédulaire sur la fortune » ne frappe – en tant qu'objets fiscaux – que certains éléments composant la fortune, auxquels le législateur attribue une importance fiscale particulière. En Suisse, il ne se rencontre plus que sporadiquement, notamment dans le cadre d'un impôt supplémentaire spécial, perçu en sus de l'impôt général sur la fortune, tel que par exemple, l'impôt frappant la propriété immobilière (appelé généralement « impôt foncier », « impôt immobilier » ou encore « taxe immobilière »), ou encore dans certains cas d'assujettissement limité [.....][495]. » Il ressort de ce paragraphe que l'approche cédulaire de l'imposition sur la fortune ne peut être que spécifique en particulier lors d'un assujettissement illimité.

Les caractéristiques helvétiques ainsi présentées, il s'agit de vérifier si l'IFI les partages partiellement ou totalement. Quant à la globalité, la réponse semble évidente puisque l'IFI ne frappe que l'immobilier. Quant à la capacité contributive, il semble que ni les modalités de calcul ni la conception de l'IFI ne prennent en compte de manière effective ce principe. On relèvera toutefois que l'IFI peut être plafonnée et de ce point de vue, il se rapproche de la

[495] Comme exemple classique d'assujettissement limité, on peut citer le cas d'un immeuble situé en Suisse mais appartenant à une personne domiciliée à l'étranger. Celle-ci paiera en Suisse l'impôt sur la fortune uniquement sur cet immeuble.

conception suisse qui veille à ce que l'impôt ne détruise pas la fortune. Finalement une question qui pourrait se poser porte sur la nature d'impôt[496] ou de prélèvement sur la fortune de l'IFI. L'IFI, successeur de l'ISF, poursuit différents objectifs[497] (solidarité, lutte contre les inégalités…) et plus particulièrement la lutte contre la rente immobilière. Comme l'avait écrit le, alors futur, président de la République « Je transformerai l'ISF en impôt sur la rente immobilière. J'exonérerai tout ce qui finance l'économie réelle », sur son compte twitter le 1er février dernier 2017. Cela laisse penser que l'IFI diverge dans sa nature profonde de l'impôt sur la fortune suisse.

Ce premier développement sur la comparaison des deux impôts laissant percevoir plus de divergences que de similitudes, fait douter de la reconnaissance de l'IFI par les autorités fiscales suisses du point de vue conventionnel. Dès lors, il parait utile de se demander ce qu'il adviendrait si la convention fiscale ne s'appliquait pas (et respectivement si elle s'appliquait) pour évaluer de sa réelle importance pour les personnes concernées.

ii. L'imposition avec conventionnalité

Pour illustrer notre propos, nous aborderons deux situations, la première dans laquelle un bien immobilier situé sur le territoire français est détenu *en direct* par un résident suisse, la seconde où ce même bien immobilier est détenu de manière *indirecte* par ce même résident suisse. Si le traitement français de cette situation [498] [499] a été depuis longtemps documenté, comment la Suisse va-t-elle réagir. La valeur de bien immobilier, pour l'illustration, dépasse le seuil de 1'300'000 euro.

---

[496] Pichet, E., L'impôt sur la fortune : théorie et pratiques Edition 2020, Les éditions du siècle, 2020, 470 pages.

[497] Pichet, E., Pour une réforme de l'ISF et de la fiscalité du patrimoniale française, n°4, La revue de droit fiscal, avril 2016.

[498] Lamy droit immobilier, Partie 5 La fiscalité de l'immeuble - Titre 1 La fiscalité de la propriété foncière - Chapitre 3 Impôt sur la fortune immobilière - Section 6 Calcul de l'impôt - § 2. Atténuations de l'impôt, 2020.

[499] Martinez, R., Mottay, Q., Impôt sur la fortune immobilière des non-résidents : état des lieux, Droit et Patrimoine, Nº 293, 1er juillet 2019.

Selon l'hypothèse de détention directe, la Suisse du fait de l'application du principe de territorialité ne taxera pas cet immeuble mais tiendra compte de sa valeur pour déterminer le taux de l'impôt sur la fortune en Suisse. Aucune double imposition n'aura donc lieu puisque seul la France prélera une imposition.

Selon l'hypothèse de la détention indirecte, les titres permettant la détention du bien immobilier en France seront considéré comme des biens immobiliers seulement taxable en France (on suppose ici que le pourcentage détention est de 100% et que le bien immobilier est le seul actif détenu). Pas d'imposition en Suisse et par conséquent aucune double imposition. Comme précédemment, seule la France pourra lever un impôt sur ce bien.

iii. L'imposition sans conventionnalité

Le même exemple traité selon une non application de la convention entrainerait les conséquences suivantes.

En cas détention directe, une imposition unique par la France et une non-imposition en Suisse. La valeur du bien serait prise en compte pour déterminer le taux d'imposition. La solution est équivalente à celle prévalant dans le cas où la convention s'applique.

En cas de détention indirecte, France et Suisse se sentiront le droit d'imposer les titres caractérisant la détention du bien immobilier. Dans ce cas, le propriétaire suisse des titres sera soumis à une double imposition de ces titres. L'impôt français pourra être déduits, mais uniquement selon les règles du canton de la base taxable. C'est donc le cas le plus défavorable (selon le canton).

La situation est d'autant plus défavorable au propriétaire suisse que les taux de l'impôt sur la fortune sont en générale bien plus élevée que le taux de l'IFI. Le fait de se voir imposer en Suisse ne modifie pas le taux d'imposition mais la base taxable elle-même. Ainsi, par

exemple, pour un montant de fortune d'environ 1.3 millions d'euro, le taux pratiqué à Genève[500] est de 4.25% (barème 2020) alors que le taux de l'IFI est de 0.7%. Ces taux montent à 4.5%[501] et respectivement 1.5% pour une valeur de bien immobilier égale à 10 millions d'euro[502].

Ce qui est défavorable aux propriétaires suisses est inversement positif pour l'administration fiscale suisse qui en ne reconnaissant pas l'application de la convention fiscale de 1966 ne perd rien en cas de détention directe. Au contraire, elle engrangerait des recettes supplémentaires en cas de détention indirecte. Sans vouloir jouer les « Cassandre », la situation quant à l'IFI ainsi décrite est relativement proche en termes d'intérêts que ceux exposés lors des débats relatifs à l'adoption de la nouvelle version de la convention sur les successions. Au terme de la phase de discussion sur cette convention, la position suisse a été d'opter pour une absence d'accord ce qui, rappelons-le, « n'attentait » finalement assez peu à ses intérêts. Si le parallélisme se prolongeait, l'histoire pourrait se répéter.

[500] Le choix s'est porté sur Genève qui présente le taux d'impôt sur la fortune le plus élevé de Suisse.

[501] Il existe un plafonnement de l'impôt sur la fortune pour chaque canton.

[502] Par comparaison la situation du contribuable français détenteur directe d'un bien immobilier en Suisse serait péjorée (« en langage suisse » signifie porter subir un préjudice), celle d'une détention indirecte « relativement » stable.

III - Conclusion

La détention du bien immobilier d'un point de vue transnationale peut déclencher de la part des administrations fiscales des analyses contradictoires qui nécessitent de ce fait la couverture de cette situation par une convention. Cette simple détention soulève le problème de la fiscalisation des revenus, effectifs ou en nature générés, et celle de la fiscalisation de la fortune supposée qu'elle représente.

France et Suisse partagent de ce point de vue des positions communes quant à l'imposition sur le revenu et celle sur la fortune. Cependant, de nombreuses particularités subsistent en droit interne qui ne sont pas forcément compatibles avec les dispositions internationales.

Concernant le revenu tiré de la détention d'un bien immobilier, l'approche visant à décliner successivement le revenu découlant de la détention d'une résidence principale, d'une résidence secondaire et finalement d'un investissement locatif a permis déjà de mettre en évidence les différences de traitements qui serait applicables à un résident propriétaire potentiel d'un de ces biens. En procédant de la sorte, le contraste avec la détention par un non-résident (d'une résidence secondaire ou d'un investissement locatif) pouvait être mis en lumière de manière encore plus prononcée.

La méthode décrite fut appliquée d'abord à la France puis à la Suisse. Elle a permis de montrer que les différences de traitement en France existent d'abord entre propriétaires résidents puis entre propriétaires résidents et non-résidents d'un même type de bien. C'est plus spécifiquement le cas lors de la détention d'immobilier locatif. Une des raisons semble résider dans le fait que la détention d'un bien dont la jouissance est réservée au propriétaire ne soit plus considérée comme un revenu en nature et de là, la déduction fiscale du fait de l'entretien du bien abrogée. En Suisse, l'égalité de traitement semble régner tant entre les contribuables résidents que parmi les contribuables résidents et non-résidents. La reconnaissance d'un revenu quel que soit la destination envisagée du bien participe à une clarification du régime fiscal puisque cette reconnaissance offre la déductibilité des frais à tous les propriétaires.

Des développements supplémentaires ont été consacrés à la détention indirecte en France ou bien encore à la détention de biens professionnels ainsi que la soumission à la CSG/CRDS. A ce propos, la double soumission constatée d'abord par la jurisprudence de Ruyter puis par le Conseil d'état a permis la demande de remboursement du trop-plein payé par les propriétaires suisses, la procédure de remboursement effective a par contre mis un certain temps à être déclinée et s'avère, dans les faits, laborieuse à mettre en place au grand damne des résidents suisses accessoirement propriétaires immobiliers en France.

Cette procédure de remboursement amène le débat sur la manière dont la double imposition éventuelle peut être éliminée. Si la démarche est limpide côté suisse puisque d'imposition il n'y a pas de trace, du moins au niveau de l'assiette, elle semble plus complexe en France qui a opté pour le crédit d'impôt. Si cette imposition des revenus fonciers d'un côté, des rendements de la fortune immobilière de l'autre sont depuis longtemps pratiquées et connues, elle permet au contribuable français de bénéficier sans aucun doute du crédit d'impôt issu de la fiscalisation suisse de ses revenus immobiliers.

Ceci est permis puisque l'impôt sur le revenu est couvert par la convention de 1966. Toutefois, si le cas de revenus immobiliers liés à l'investissement locatif ne présente pas de difficulté, celui du revenu en nature imposable en Suisse ne doit pas permettre l'application d'un crédit d'impôt puisque ce dernier se trouve limité dans son montant à l'imposition française appliquée à ce même revenu. Malheureusement, dans ce cas, l'imposition de la résidence secondaire est nulle pour une résidence secondaire en France.

Autre remarque, bien que ce type de revenu[503] soit couvert par la convention préalablement citée, son application relative à l'élimination se réfère dans le cas français à la détermination d'un revenu effectif en Suisse qui doit être retraité des dispositions françaises. Ici, les sources de divergence peuvent apparaitre ce qui pourrait amener à reconnaitre un revenu français différent de celui déclarer en Suisse et donc rendre le crédit d'impôt partiellement inapplicable pour la raison invoquée dans le point précédent.

[503] Immobiliers locatifs ici

Il est possible de compléter ces dernières lignes par l'évolution parallèle mais opposée des taux d'impositions et de prélèvements pratiqués sur les revenus fonciers des non-résidents. La dernière loi de finances a ainsi fixé un taux d'imposition pour les plus-values de 19% (maintenu) mais a institué une différenciation de taux d'impôt sur le revenu quant aux revenus locatifs. En effet, l'article 13 de cette loi indique que le taux d'imposition sur le revenu ne peut être inférieur à 20 % pour le montant de revenu inférieur ou égal à 27 519 euros. Au-delà, le taux est de 30 % sans devoir suivre semble-t-il le barème progressif de l'impôt sur le revenu. Il faut observer que cette même loi de finance introduit deux tempéraments à cette disposition, l'une provient de la possibilité de déduire des charges générales telle que les pensions alimentaires (ce qui n'était pas le cas auparavant), l'autre est de calculer l'impôt devant être payé sur la base du taux d'impôt du non résident si ce dernier taux était manifestement inférieur aux taux minimums prévus[504].

Pour compléter cette première analyse, il est nécessaire d'ajouter à ce taux d'impôt les prélèvements sociaux et on obtient pour un non-résident une ponction sur la plus-value (déductions pour année de détention exclue) de 26,5%, sur les revenus fonciers 27,5% (respectivement 37,5%) pour 2019. A comparer avec la ponction opérer sur un résident pour des éléments équivalents soit sur la plus-value 36,2%, sur les revenus fonciers au minimum de 31,2 % si première tranche du revenu atteinte puis 17,2 % de plus que le taux d'imposition sur le revenu applicable. De manière surprenante, ces chiffres permettent de constater que le traitement réservé aux non-résidents en matière immobilière est globalement plus léger que celui des résidents. Le facteur explicatif de cette différence provient des prélèvements sociaux plus élevés pour les résidents. On relèvera enfin que cette différence d'imposition existe au profit du résident mais que la charge sociale lui est défavorable, cela parait toutefois logique puisqu'il, à la différence du non-résident susceptible d'en bénéficier.

A ces développements liés à la fiscalisation des revenus répliquent ceux consacrés à la fortune. Sur la base d'une méthode comparable à l'étude sur les revenus, les différences et « inégalités » ont été abordées mettant encore une fois en exergue un système français adepte

[504] Toulemont, B, Commentaire des principales dispositions de la loi de finances pour 2019, Gaz. Pal. 12 févr. 2019, n° 342a7, p. 46.

de la différenciation en opposition avec le système helvétique qui sera qualifié ici «d'œcuménique ».

Cependant, une des novations quant à l'imposition des biens immobiliers détenus par des non-résidents relèvent de l'instauration de l'impôt sur la fortune immobilière. Présenté comme une simple mutation de l'impôt de solidarité sur la fortune mais souffrant d'une réduction importante quant à sa portée, il doit être le pendant de l'impôt sur la fortune suisse au sens de la CDI. A ce propos, plusieurs remarques doivent être faites.

La CDI de 1966 prévoit donc une couverture d'un certain nombre d'impôt sur le revenu ou la fortune. C'est ainsi que l'ISF et l'impôt sur la fortune apparaissent clairement entrer dans le champ d'application de cette convention. Cette dernière prévoit encore[505] son application à des impôts qui, bien que non existants au moment de la rédaction de la CDI, sont analogues à un impôt déjà identifié par cette CDI, en l'occurrence l'ISF.

Alors est ce que l'IFI est analogue à l'ISF et donc de ce fait sera-t-il couvert par la convention ? si la réponse à la question ne fait probablement aucun doute du côté de l'administration française (il faudra encore attendre une position claire de celle-ci à ce sujet), cette réponse ne sera peut-être pas aussi limpide du côté suisse. En effet, l'impôt sur la fortune suisse est un impôt général frappant la quasi-totalité des actifs détenus et ne dépendant pas du franchissement d'un seuil de montant d'actifs pour être prélevé. Force est donc de constater que l'IFI s'écarte de cette conception générale puisqu'il ne porte que sur l'immobilier et que de plus il ne concerne que les patrimoines supérieurs à 1300000 euros (comme pour l'ISF). Pour le moins, l'IFI ne devrait pas aux yeux de l'administration helvétique recouvrir la même nature que l'impôt sur la fortune. Cette dernière devrait considérer l'IFI comme un impôt cédulaire.

[505] Art.2 al.4 Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966 : «La convention s'appliquera aussi aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des Etats contractants se communiqueront, à la fin de chaque année, les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives. »

Dans le même temps, la convention prévoit que les impôts sur la fortune couverts portent sur la fortune générale ou la fortune particulière, immobilière par exemple[506]. Logiquement, selon cette convention, l'IFI est couvert par la CDI, il devrait donc permettre aux assujettis de pouvoir bénéficier du crédit d'impôt côté Français car l'imposition en Suisse est écartée pour les biens détenus en France. Se pose alors la question de savoir ce qui devra être considéré comme un crédit d'impôt imputable à l'IFI ? S'agira-t-il de l'ensemble de l'impôt sur la fortune suisse ou bien uniquement de la part portant sur l'immobilier. Autre question, les modalités de détermination de l'actif net relatif à l IFI sont nettement plus strictes que les modalités suisses tout particulièrement sur la déductibilité des dettes. En ce cas, le crédit d'impôt admis devra t il lui aussi être retraité sur la base des dispositions de l'IFI ?

D'autres questions peuvent être soulevées comme le fait pour un résident Suisse de détenir un bien immobilier en France dont ils retirent des revenus ainsi qu'un portefeuille d'actions situé en Suisse parmi lesquelles se trouveraient des actions françaises dont la nature immobilière seraient démontrées au sens de l'IFI. Théoriquement, il serait soumis à l'IFI au titre du bien immobilier et des actions « immobilières », mais dans le même temps, l'impôt sur la fortune n'opère pas de distinctions aussi pointues sur la nature des actions et les imposent dans leur globalité. Il en résulterait une double imposition à laquelle à cette heure aucun élément dans la littérature n'a pu amener un élément de réponse.

Si l'articulation de l'IFI avec la CDI d'une part et les processus d'élimination de la double imposition d'autre part demandent logiquement des éclaircissements, l'analyse de l'IFI en termes d'égalité de traitement apporte quelques (bonnes) surprises.

[506] Art.2 al.2 Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966.

Il faut dans un premier temps relevé que l'ISF avait instauré un régime d'imposition très favorable à la résidence principale du fait de l'abattement de 30 % lui étant réservé ceci créant une différence de base avec les autres types de bien détenus. Il en découlait que le propriétaire immobilier pouvait se retrouver avec une fortune nette négative immobilière et donc une capacité d'absorption sur les autres actifs. Le parallèle avec la situation suisse est patent même s'il s'applique non seulement aux résidences principales mais encore aux autres types de biens immobiliers.

La seconde remarque dérive de l'instauration de l'article 974 du CGI qui prévoit une déductibilité des dettes au prorata de la base d'imposition de l'actif. Dès lors, au 70% de la base imposable de résidence principale correspond 70 % de la dette déductible sur ce bien. Ce principe de prorata de la déductibilité est à même de renforce l'égalité de traitement entre les types de bien d'une part et entre résident et non résident d'autre part. Le traitement de l'ISF appliqué aux non-résidents avait déjà retenu ce principe par le passé pour juger de la déductibilité des dettes personnelles ou celles des membres de son foyer fiscal. Sa généralisation à l'ensemble des assujettis éloigne pour le coup les risques de litiges pour traitement inégal devant l'impôt.

Une dernière remarque, qui nous semble devoir être soulignée car rare dans sa nature, relève de l'application de la CDI et des mécanismes d'éliminations dans le cadre de l'IFI. L'IFI, comme l'ISF alloue un traitement particulier aux assujettis susceptibles de bénéficier du statut de loueur en meublé professionnel puisqu'il considère cette activité comme commerciale. Cette reconnaissance permettant aux biens assurant la poursuite de cette activité d'être exonérée de la soumission à l'IFI.

En d'autres termes, le non résident qui bénéficierait de ce statut serait exonéré de cette imposition sur sa fortune immobilière. Dans le même temps, il ne devrait souffrir d'aucune imposition en Suisse puisque le droit interne et la convention attribue le droit de prélever l'impôt à la France dans un tel cas. Il serait aisé d'en conclure que finalement le professionnel serait plus favorisé au titre de son imposition sur la fortune immobilière en France qu'en Suisse. C'est une conclusion que toutefois nous ne tirons pas ici car la réponse à apporter à cette

hypothèse nécessiterait de traiter l'ensemble des éléments de la taxation de l'assujetti (impôt sur le revenu, cotisations et prélèvements sociaux et imposition sur la fortune).

Ces divers éléments de conclusions éclairent les conséquences fiscales de la détention d'un bien immobilier par un non résident au titre de l'impôt sur le revenu et sur la fortune. Le recensement de ces régimes de taxation et leurs particularités participent à cet égrainement des inégalités et discriminations susceptibles de frapper ces propriétaires. Par ailleurs, une des répercussions inattendues de ces impositions concernent l'application des mécanismes d'élimination de double imposition qui vont souvent apparaitre moins favorable aux non-résidents français qu'avant l'avènement de l'IFI et dans certains cas maintiennent une « niche » pour les résidents suisses.

Cette exégèse des textes nationaux respectifs et de la convention internationale conduit à une dernière réflexion sur les différences d'attitudes et d'approches entre les deux pays. Il est frappant de voir avec quelle simplicité les textes suisses ont été rédigés laissant le lecteur dans un flou persistant à la première lecture. Mais l'analyse approfondie des textes, les marges de manœuvre autorisées ou autorisables, leurs assurent en fin de compte une portée générale qui permet finalement de respecter des règles simples que l'on peut synthétiser autour de deux axes principaux. Le premier étant l'absence de différenciation entre les assujettis, résidents ou non-résidents respectant ainsi un principe constitutionnel, d'imposition et une conformité par rapport à l'acquis communautaire. Le second axe se focalise lui sur une approche de la taxation que nous avons déjà relevée qui est exclusive au sens où, en droit interne, seules les éléments immobiliers situés sur le territoire font partie de l'assiette d'imposition. Cette méthode allège les procédures et évitent un grand nombre de litiges.

Il est encore plus frappant de constater à quel point l'inflation législative française et son souci du détail rend la compréhension de ces textes délicate. Ces textes qui visent à tout « prévoir et anticiper » se heurtent parfois au respect de grands principes, qui seront à la base de jurisprudence fondamentale qui modifieront le mode d'imposition existant. Mais peut être plus grave, l'enchevêtrement de ces textes et leur manque de coordination amènent les assujettis à adopter des comportements qui sont contre productifs pour l'économie de ce pays puisque dans le cas présent, ils peuvent dissuader le propriétaire immobilier d'investir.

Chapitre V : La cession et l'imposition de la plus-value

Après l'acquisition, puis la détention d'un bien immobilier, la dernière étape, logique, sur laquelle il faille nous appesantir consiste en la cession de ce bien. Cette cession se traduira par un acte de vente pour le cédant et un acte d'acquisition pour le nouveau propriétaire dont nous avons déjà traité au chapitre III. L'aspect fiscal quant à lui n'a pas encore été envisagé du point de vue du vendeur, vide qui va maintenant être comblé.

Comme pour les précédents thèmes, celui-ci est sujet à de multiples déclinaisons tenant à la destination du bien, son caractère professionnel, les années de détention, les formes juridiques qui assurent cette dernière, la liste n'étant pas exhaustive. Cette diversité ne pourra pas être analysée dans sa totalité, il est donc nécessaire de limiter le contexte de ce travail, et conformément aux limitations précédentes, à des opérations que l'on peut considérer comme classique, c'est-à-dire la vente de biens immobiliers qui représentent une résidence secondaire ou un investissement locatif (meublé ou pas), avec comme raffinement envisagé dans le cas français, la possibilité d'une détention indirecte par une SCI. Ultime précision, la question des droits de mutation, appellation générale pour les droits d'enregistrements sera écartée de ce développement.

Maintenant délimité, le sujet relatif à l'imposition de la cession et dans le cas qui nous intéresse, la taxation de la plus-value qu'elle permet de réaliser, peuvent être approché. A dessein, la matrice d'analyse du chapitre précédent pourra être reprise, permettant la mise en contraste des fiscalités applicables aux résidences principales, résidences secondaires et investissements locatifs. Pour les deux dernières catégorises, la détention par un résident puis respectivement par un non-résident sera présentée avec, si cela semble nécessaire, les précisions requises lorsque cette détention s'incarne au travers d'une SCI.

Les deux pays ont mis en place une imposition particulière des biens professionnels qui dans le cas d'une détention transnationale demande à être précisée car dans le cadre de notre

sujet, les biens professionnels, non seulement représentent une réalité plausible, mais d'autre sont de par leur nature, soumis à différents aspects de droit (commercial, social..).

Une autre phase de notre travail s'articulera autour de la notion de locations meublées ou non meublées, dont la distinction est, en Suisse pour le moins sans intérêt, en France d'une grande importance. C'est d'ailleurs probablement ici que se loge des opportunités[507] pour des non-résidents.

Enfin, la taxation de la plus-value immobilière des non-résidents reste une problématique saillante du point de vue du droit international puisqu'au principe d'imposition du lieu de situation de l'immeuble se dresse celui du lieu de résidence du vendeur. Le potentiel risque de double imposition a bien sûr été adressé par la CDI de 1966 dont l'objectif ultime est d'en éliminer, ou du moins restreindre les occurrences. Cependant, de ce point de vue, la CDI en question, si elle reprend bien le principe d'égalité et de non-discrimination présente en son sein, une caractéristique propre à l'imposition de la plus-value par des non-résidents et plus précisément, elle indique que les modalités de cette dernière doivent être les mêmes entre résidents et non-résidents. Un tel élément peut être sujet à une interprétation spécifique de la convention en matière de plus-value dont les conséquences en droit interne ont été, et peuvent encore être prégnantes. La fiscalité des plus-values en Suisse va constituer le point de départ de cette analyse.

[507] En date de l'écriture de ce chapitre du moins.

I - L'imposition en Suisse

Au cours du chapitre III relatif à l'acquisition et dont il vient d'être fait référence, la question de l'imposition du gain immobilier a été abordée mais peu développée ce qui nécessite d'être réparé. Dans cette première partie, nous rependrons les grands aspects de la taxation des gains en capital et du gain immobilier en particulier. Sur cette base, sera donc déclinée le traitement qui sera accordé à, successivement, la résidence principale, la résidence secondaire et enfin l'investissement locatif. L'opportunité sera alors saisie de comprendre comment l'imposition de la cession de biens privés et de biens commerciaux est opérée.

A - La fiscalité générale des cessions en droit suisse

Le thème de l'imposition du gain en capital s'illustre en droit suisse, par un modelage issu de la structure fiscale particulière de ce pays, qui à un niveau fédéral lui juxtapose un niveau subsidiaire qu'il soit cantonal ou communal. Ainsi introduit, cette cession de biens débouche potentiellement sur un gain en capital qui sera conditionnellement imposé soit au niveau cantonal et ou communal soit en sus au niveau fédéral.

Or, cette soumission se caractérise par la compétence fiscale attribuée à chaque niveau de la structure mais aussi et avant tout par le type de patrimoine auquel le bien cédé a été affecté. C'est ici que la LIFD[508] vient apporter un éclairage puissant en relevant que les gains en capital réalisés sur les biens issus de la fortune privée ne sont pas imposables. Il en résulte deux remarques informatives.

La première qui découle du raisonnement complémentaire à cet article 16, les gains en capital qui proviennent de l'aliénation d'éléments de la fortune commerciale seront passibles de l'impôt fédéral. Il est aisé de comprendre de l'intérêt d'un passage de la fortune commerciale

[508] Art.16 al.3 de la LIFD du 14 décembre 1990.

vers la fortune privée avant la cession pour un contribuable. Il est encore plus facile de saisir que les administrations fiscales veilleront particulièrement à observer ces passages et à y mettre, si ce n'est des garde-barrières, du moins des garde-fous. La seconde remarque tient aux dispositions cantonales qui doivent tenir compte de ces éléments et donc devraient reconnaitre qu'un gain en capital issu de la fortune privée ne soit pas imposable alors que celui issu de la fortune commerciale le soit, et cela à moins d'une disposition contraire provenant d'une autre loi fédérale.

C'est exactement ce qui a été institué par la LIHD[509] qui prévoit et oblige les cantons à prélever un impôt sur les gains immobiliers générés lors de l'aliénation d'immeubles détenus dans le cadre de la fortune privée. A noter qu'il s'agit non seulement d'une possibilité mais bien plutôt d'une obligation. L'article 12 de la même loi en décrit les grands traits ainsi que les exonérations.

Il résulte de nos propos que les biens professionnels sont soumis à une imposition fédérale et cantonale sans régimes distinctifs particuliers, et que les biens privés eux sont exonérés d'imposition (fédérale et cantonale) sur la plus-value générée à l'exception de celle découlant de la cession d'un bien immobilier qui supportera la fiscalité cantonale. Les modalités de ces taxations doivent maintenant être présentées.

B - La fiscalité des cessions immobilières en droit suisse

Comme de coutume maintenant, les différents cas de figure tenants à la fois à la destination du bien immobilier et à la fois à celle de la qualité du propriétaire seront déclinés. L'accent sera toutefois porté comme il a été précisé sur les dispositions fiscales cantonales qui sont, quel que soit le cas de figure envisagé, les seules qui soient appliquées de manière constante lors d'une telle cession.

---

[509] Art.2 al.1 de la LIHD du 14 décembre 1990

1) La résidence principale

Le lecteur l'aura déjà compris, l'imposition du gain en capital immobilier a déjà été présenté dans ses grandes lignes au cours du chapitre III de cette étude et ne sera l'objet ici que de rappels succincts à ses modalités mais aussi à des complètements importants et significatifs dans le cadre de notre progression.

a) **Imposition ordinaire ou impôt spéciaux**

La possibilité offerte aux cantons de retenir une imposition ordinaire respectueuse de la capacité contributive du contribuable et du principe d'imposition progressive s'accompagne de celle de retenir uniquement un impôt spécial. Il s'agit en fait de trancher entre un système moniste ou un système dualiste[510] quant à l'imposition du gain en capital immobilier. Pour rappel, le système moniste se caractérise par un impôt spécial exclusif qui s'applique à toutes les aliénations immobilières, que les biens immobiliers fassent partie de la fortune commerciale ou privée, alors que selon la conception dualiste, seuls les biens provenant de la fortune privée sont soumis à cette imposition spéciale, les biens participants à la fortune commerciale étant soumis à l'imposition ordinaire. Une fois catégorisée, il convient de déterminer l'assiette de la taxation soit en l'occurrence la plus-value de cession.

b) **Plus-value, dépenses d'investissements et impenses**

Chaque canton étant libre d'adopter une approche moniste ou dualiste et de déterminer la plus-value taxable, il n'est pas possible de fournir ici une formulation universelle. L'idée

[510] Voir chapitre III pour le détail.

principale étant que, illustrée par la législation[511] du canton de Fribourg dans le cas d'un système dualiste, l'objet de l'imposition est « le gain réalisé lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissements et aux impenses.

Le produit de l'aliénation ne souffre que peu de remarques quant à sa détermination puisque comme il l'a été précisé, il doit être égal au prix de vente inscrit dans l'acte authentique et servant de base à l'inscription au registre foncier. Le principal enjeu quant à l'assiette imposable réside dans la détermination des dépenses d'investissements et des impenses.

De fait, les dispositions fiscales cantonales indiquent que cette assiette correspond à la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissements, soit le prix d'acquisition augmenté des impenses (art.46 LICD du canton de Fribourg). Il est aisé de constater que ces dépenses d'investissements ne sont pas exhaustivement listées par la loi au niveau fédéral, elles sont par contre précisées au niveau cantonal en fonction de grandes catégories (art.49 LICD du canton de Fribourg). La pluralité cantonale nécessite de fait un examen précis pour s'apercevoir des différentes modalités retenues[512].

Sur la base de la législation fribourgeoise qui reprend de nombreux traits partagés par la plupart des cantons, il est possible d'affiner cette notion d'impenses qui correspondent à des dépenses qui ont été effectuées pour améliorer l'immeuble ou en augmenter la valeur[513]. L'aliénateur ne réalise aucun bénéfice sur le montant des impenses engagées lors de la détention du bien. Il en résulte que si ces impenses ont pu être déduites au titre de l'impôt sur le revenu

---

[511] Art. 41de la LICD : « Objet de l'impôt. L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés : a) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ; b) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissements ; c) lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble appartenant à l'une des personnes morales exonérées selon l'article 97 al. 1 let. e à h et j. ». Loi sur les impôts cantonaux directs, canton de Fribourg, 2000. (LICD)

[512] Künzle, H.R. et al., Manuel Kendris 2014/2015 Pour la planification fiscale et successorale, Schulthess, 2014, 772 pages.

[513] Brodard, J., Panorama de la fiscalité immobilière dans le canton de Fribourg, Revue fribourgeoise de jurisprudence, Kantonsgericht, 2017, pp 119-144.

par le passé, elles ne peuvent être prises en compte pour la détermination de l'assiette imposable au titre de l'impôt sur les gains immobiliers[514]. Il est intéressant d'observer que toutes les dépenses supportées, somptuaires ou non, par l'aliénateur ont donc une nature déductible, soit au titre de l'impôt sur le revenu soit au titre de l'impôt sur les gains immobiliers[515].

Les impenses sont constituées par certains frais comme ceux liés à la construction de l'immeuble ainsi que les frais et contributions liés à l'acquisition de l'immeuble ce qui inclut les droits de mutation. De manière grossière et afin de faciliter le propos, il convient d'ajouter au prix d'acquisition payé le montant des frais de mutations et éventuellement des autres commissions pour pourvoir déterminer le « prix d'acquisition initial », puis d'y rajouter l'ensembles des impenses qui n'ont pas fait bénéficier l'aliénateur de déductions fiscales.

Lors de cette procédure de détermination, les cantons offrent au travers de leurs législations la possibilité aux aliénateurs de retenir comme dépense d'investissement un autre montant que celui issu selon la procédure décrite plus haut. En effet, les prix immobiliers connaissant une évolution à la hausse dans l'immense majorité des cas, les personnes détentrices d'un bien immobilier acquis « loin dans le passé » peuvent voir leur assiette d'imposition exagérément agrandie. Le législateur cantonal prévoit dans ce cas la possibilité pour l'aliénateur de retenir une valeur fiscale du bien à une date antérieure à celle de l'aliénation mais postérieure à la date d'acquisition initiale. Cette substitution présente un grand avantage pour l'aliénateur puisque les valeurs fiscales sont revues de manières assez régulières par les administrations fiscales quant bien mêmes elles resteraient inférieures aux valeurs de marchés.

En procédant de la sorte, la valeur fiscale de référence étant supérieure à la dépense d'investissement cela permet de réduire d'autant la base taxable. A noter qu'il est encore possible pour l'aliénateur de pouvoir inclure à cette base taxable, les impenses qui auraient été supportées depuis la date retenue pour la valeur fiscale jusqu'à celle de l'aliénation[516].

---

[514] Arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2014 du 11 février 2015, RF 2015 p.607.

[515] Arrêt du Tribunal fédéral 2C_675/2014 du 11 février 2015

[516] Selon art.48 LICD, pour le canton de Fribourg, si l'acquisition date de plus de quinze ans, il est possible de retenir la valeur fiscale du bien à une date au mieux de quatre ans avant la date d'aliénation.

Une autre particularité mais qui ne peut être généralisée à toute la Suisse est le fait pour l'aliénateur de pouvoir adopter une approche de « pool » de ces plus-values immobilières. Selon les législations, l'aliénateur pourra imputer sur la plus-value réalisée sur un bien, la moins-value réalisée sur un autre bien et ainsi réduire sa base taxable. Cette même imputation peut être réalisée si de telles pertes réalisées l'année précédente n'avaient pu être compensées. Toutefois, ces dispositions sont en générales limitées aux opérations immobilières s'étant déroulées sur un canton défini[517].

Il découle de ces précédentes remarques que les possibilités offertes afin de réduire la base taxable sont largement dépendantes des législations cantonales qui, en générale, autorisent l'aliénateur à de nombreuses soustraction relatives au produit de l'aliénation. Mais le résultat de ce type d'imposition est le produit d'une base par un taux, taux qui présente de multiples facettes.

c) **Taux d'imposition variables**

Ici encore la diversité cantonale fait loi et un examen de chaque canton serait nécessaire pour pouvoir saisir l'ensemble du domaine. Ce ne sera pas la démarche retenue puisque l'accent sera porté sur des caractéristiques communes au plus grand nombre de canton ainsi que sur certaines particularités significatives[518].

Il est possible de retenir tout d'abord deux grandes catégories de taxation selon que le taux appliqué à l'assiette taxable soit progressif par tranche ou constant sur la totalité. Il n'y a ici aucune généralisation possible, chaque canton retenant une approche de l'imposition.

---

[517] Ces dispositions sont prévues à l'article 50 de la LICD du canton de Fribourg par exemple.

[518] Faltin, A., Traitement fiscal des profits immobiliers, Beiträge zum Handelsrecht 2015, Schulthess Juristische Medien AG, 2015, pp 121-148.

Une seconde remarque porte sur la durée de détention et la réduction d'impôt qu'elle génère. Tous les cantons procèdent de la sorte afin de limiter la spéculation et de fixer la population. Avec un certain étonnement, on relèvera que seul le canton de Genève offre la possibilité d'éviter toute taxation après une durée de détention de vingt-cinq ans. Les cantons considérés comme peu gourmand fiscalement ont maintenu une imposition minimale.

Mais cette modulation à la baisse de l'imposition s'accompagne d'une modulation à la hausse de cette dernière dans le cas d'une durée de détention courte. En effet, la plupart des cantons majorent les taux d'impositions lors d'une cession du bien qui survient après une durée de détention jugée trop courte par le législateur caractéristique d'une pratique spéculative. Les cantons rajoutent à l'imposition de base un taux de taxation majoré venant s'appliquer sur la base taxable. Pour mémoire, le canton de Berne considère que l'aliénation dans un délai inférieur à cinq ans de détention entraîne une taxation majorée de la plus-value. C'est une préoccupation d'ordre fédérale dont il s'agit ici et qui se retrouve traduite dans le droit fiscal de chaque canton.[519].

Les taux étant largement volatile en fonction des cantons et de leurs législations, il convient de préciser qu'il existe tout de même des situations où l'imposition peut être exonérée ou pour le moins différée.

d) **Imposition différée**

Les dispositions cantonales, suivant en cela la loi fédérale, retiennent un certain nombre de raisons pour accepter un différé d'imposition. Par différé d'imposition, il faut entendre un report d'imposition jusqu'à la prochaine aliénation imposable. Lors de cette prochaine aliénation, le prix de la dernière aliénation ayant donné lieu à l'imposition différée vaudra comme prix d'acquisition.

---

[519] Art.12 al.5 LIHD du 14 décembre 1990.

Parmi les raisons qui justifient de ce différé d'imposition, on trouve pêle-mêle, les situations caractérisées par les dévolutions d'hérédités et les donations, celles propres à la constitution, la modification ou la liquidation d'un régime matrimonial, les situations liées à des aliénations dépendant d'actes administratifs (remembrement) ou des expropriations[520]. Toutes ces raisons ne sont pas distinctives de la résidence principale mais ont bien une portée générale quant aux biens immobiliers.

L'article précédemment référencé indique encore un cas autorisant le différé d'imposition qui porte spécifiquement sur la résidence principale. Spécifiquement visé, l'aliénation d'une telle résidence à condition que son usage fut durable et exclusif au profit de l'aliénateur d'une part, que le produit obtenu de l'aliénation soit affecté à la construction ou à l'acquisition d'une habitation en Suisse ayant le même usage et ceci dans un délai approprié. L'idée exprimée dans l'art.12 al.3 let.e de la LIHD est suffisamment lâche pour permettre un certain nombre d'interprétations ce qui a poussé les dispositions cantonales à préciser certaines des caractéristiques d'obtention de ce différé d'impôt. En particulier, certains cantons ont précisé dans la loi la notion de délai approprié qui s'entend jusqu'à trois ans[521] mais notons que tous les cantons n'ont pas apporté une telle précision.

Cette imposition différée doit être comprise comme étant possible si l'aliénateur occupe le bien aliéné en tant que résidence principale au moment de l'aliénation mais encore s'il l'a déjà quittée pour une autre habitation, dont il est propriétaire ou pas à cette même date d'aliénation.

Par ailleurs, en matière de remploi, puisque c'est le nom qui est attribué à cette imposition différée en l'espèce, l'interprétation fédérale relative à celui-ci requiert l'application de la méthode absolue. Cela implique que le différé porte sur la partie utilisée effectivement pour la

[520] Art 12 al.3 LIHD du 14 décembre 1990

[521] Canton d'Argovie par exemple.

nouvelle résidence principale, le surplus de plus-value non imposé initialement et non affecté se verra alors imposé au titre de l'impôt sur les gains immobiliers[522].

D'ailleurs si les conditions d'octroi sont réunies, faut-il encore qu'elles soient maintenues un certain temps sous peine de perte de son bénéfice[523]. C'est le problème du changement d'affectation et de destination du bien qui est visé et qui entraine selon la doctrine Zurichoise ou Lucernoise une imposition de la plus-value dans le délai de cinq ans[524].

Ce thème de l'imposition différée est le sujet d'une jurisprudence pléthorique et incessante puisque l'on voit bien l'avantage que l'on peut en retirer du fait de l'allongement automatique de la période de détention[525][526]. Ce changement d'affectation d'un côté, l'usage exclusif de l'autre porte le débat sur l'affectation du bien immobilier à la fortune privée et ses avantages fiscaux ou bien à la fortune commerciale et son traitement plus lourd du fait de l'imposition fédérale qui s'y ajoute[527]. La distinction et les critères retenus sont donc de prime importance.

e) La soumission au droit fédéral dans le cas d'activité immobilière jugée professionnelle

[522] ATF 130 II 202, RDAF 2004 II, p 262.

[523] Verrey, S, Report de l'imposition du gain immobilier en cas de remploi : ses fins et sa fin, Expert-comptable suisse 6-7, Treuhand Kammer, 2015, pp 518-522.

[524] Verrey, S., Le report d'imposition du gain immobilier en cas de réinvestissement ou d'amélioration d'immeuble appartenant déjà au contribuable, L'imposition diférée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé. RJL-Recherches juridiques Lausannoises Band*Nr 51, Schulthess Juristische Medien AG, 2011, pp 111-145.

[525] De Mitri, T., Impôt sur les gains immobiliers / ATF 141 II 207 du 9 février 2015 [Traitement fiscal des gains immobiliers en cas d'impositions différées successives], RDAF 2017 II , Association Henri Zwahlen pour le développement du droit administratif et du droit fiscal, 2017, p p. 168-170.

[526] Arrêt du Tribunal fédéral 9 février 2015, AC et BC c/Commune U et Administration fiscale du canton de Zurich , 2C_583/2014

[527] Arrêt duTribunal fédéral 2C_370/2014 et 2C_371/2014 arrêt du 9 février 2015, X. c/Service des contributions du canton du Valais, RF 7-8/2015 p. 599

Du fait de la fiscalité différenciée entre aliénation immobilière d'éléments de la fortune privée de celle relevant d'élément de la fortune commerciale, grande est la tentation de faire passer des actifs commerciaux comme actifs privés. Dans notre cas qui se cantonne à la résidence principale, la question est de savoir si une activité indépendante exercée au sein de la résidence principale entraine une imposition au titre de l'impôt sur le revenu lors de l'aliénation de celle-ci.

Il s'agit donc d'établir une claire démarcation entre l'activité indépendante et la fortune privée. Dans ce but, le recours à une jurisprudence fédérale et cantonale abondante permet de retenir de nombreux indices quant à la qualification de l'activité indépendante, ici dans sa nature immobilière. Il s'agit de traiter ici de biens mixtes, partiellement utilisés dans le cadre familial et partiellement dans le cadre de l'activité indépendante ce qui se réalise au travers d'un critère de prépondérance[528].Sera donc jugée commerciale la maison familiale utilisée de façon prépondérante à l'activité commerciale. A ce titre, la Cour fiscale[529] (canton de Fribourg) rappelle que, comme dans le cadre fédéral, la notion d'activité lucrative indépendante doit être interprétée de manière large, de telle sorte que les gains privés en capital exonérés ne puissent être obtenus que de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de la fortune privée d'un particulier. Incidemment, l'opportunité de qualifier une plus-value de privée devient l'exception, de commerciale la norme.

Afin de trancher sur le caractère professionnel du bien et donc de l'activité relative à la cession de biens immobiliers, le Tribunal fédéral[530] dans sa jurisprudence retient différents critères dont la multiplication des opérations similaires, la planification de ces opérations et la détention de courte durée du bien. Bien que consacré au cas de la résidence principale, il est possible de signaler qu'a priori cette description ne correspond pas au profil d'un non-résident cédant sa résidence secondaire. Mais peut être peut-elle concerner un investisseur non-résident.

---

[528] Oberson, X., Droit fiscal suisse, 4ème édition, Helbing Lichtenhahn, 2012, p.110.

[529] TC FR, arrêt du 3 février 2015 (604 2013 77 et 604 2013 78), cons.2b.

[530] Arrêt du Tribunal fédéral 2C-156/2015 du 5 avril 2016, RF 2016, p.870.

Voilà maintenant le cadre posé quant à la cession de la résidence principale, donc par un résident. Le régime fiscal appliqué à la plus-value dans un cadre privé montre le poids particulier attribué en Suisse au secteur immobilier puisque cette plus-value est la seule à être soumises à taxation. Toutefois, les règles de détermination de la base taxable ainsi que les taux pratiqués semblent permettre de pouvoir atténuer la note finale puisque les déductions au titre des dépenses d'investissements sont nombreuses et que les taux pratiqués sont dégressifs en fonction du nombre d'années de détention. Enfin, la possibilité offerte à l'aliénateur de pouvoir bénéficier d'une imposition différée présente un dernier avantage qui somme toute ressemble à une panacée universelle. Cette situation servira de repère lorsqu'il s'agira d'examiner le traitement réservé à la maison secondaire.

2) La résidence secondaire

Si la loi fédérale et les dispositions cantonales attribuent de plein droit la souveraineté fiscale relative à l'impôt sur les gains immobiliers au canton du lieu de situation de l'immeuble, respectant en cela le principe de Lex rei sitae, le fait pour un résident de potentiellement se trouver lui-même assujetti de manière illimitée dans un autre canton peut éventuellement créer certains problèmes du point de vue de l'harmonisation cantonale. Cependant, le contraste offert par cette première situation viendra enrichir le traitement de la cession analogue réalisée par un non-résident et qui du fait de son caractère d'extranéité sera également soumis aux dispositions du droit international.

a) **Résident**

Le cadre dépeint précédemment ne permet pas, à la lecture des textes de lois, de la jurisprudence, de distinguer de différences fondamentales entre la cession de la résidence secondaire et celle de la résidence principale. Dès lors les modalités retenues dans le cadre de la résidence principale peuvent être reprises dans leur globalité.

C’est évidemment le cas en ce qui concerne la détermination de la plus-value soumise à taxation, qui se calcule par différence entre le produit de l’aliénation et les dépenses d’investissements. Rien ne semble devoir distinguer le cas de la résidence secondaire de celle de la résidence principale quant aux modalités d’imposition.

Cependant la LIDH prévoit par ses dispositions, reprises au niveau cantonal, que si les modalités quant à la détermination du gain en capital sont les mêmes, toutefois, la cession de la résidence secondaire ne peut bénéficier du même traitement que celui attribué à la cession de la résidence principale en matière de report d’imposition. En effet, les dispositions légales écartent toute possibilité de bénéficier de cette possibilité lors de la cession d’une résidence secondaire (encore appelé résidence de vacances selon certains cantons), la justification de cette différence résidant dans le fait que la détention d’une résidence secondaire est considérée comme un luxe alors que la détention de la résidence principale n’est qu’une forme de l’obligation naturelle qui est celle de se loger.

La situation semble être claire et interdit de fait au cessionnaire le bénéfice d’une imposition différée. La question qui a nécessité une prise de position de la justice reposait sur le fait qu’un contribuable revendiquait le bénéfice d’un tel report dans le cas où la cession de la résidence secondaire aurait généré un produit qui aurait été totalement consacré à l’acquisition d’un bien immobilier qui serait alors devenu la propriété principale du contribuable. En l’occurrence, le tribunal vaudois[531] n’a pas reconnu cette possibilité à ce contribuable qui de plus n’avait pas bénéficié du report d’imposition lors de la cession de sa résidence principale. Il est mis en évidence de manière certaine que seule la résidence principale bénéficie de ce régime et que celle-ci n’est pas reportable. Seuls de potentiels problèmes d’imposition inter cantonale pourraient donc apparaitre du fait de la cession par un résident de sa résidence secondaire. Mais alors qu’en est-il dans le cas du non-résident.

[531] Tribunal administratif du canton de Vaud, arrêt du 16 janvier 2007 (FI 2006.0079), RF 11/2007, p.811.

b) **Non résident**

Le non-résident soucieux de céder sa résidence secondaire va se retrouver dans la même situation que le non résident procédant à la même opération avec comme différence notable le fait qu'il soit contraint par des dispositions internationales et non pas simplement cantonales ou intercantonales.

Les modalités de détermination de la plus-value sont les mêmes que celles appliquées lors de la cession de la résidence principale, la remarque précédente sur l'absence de différence entre ces résidence principale et résidence secondaire reste de mise au niveau cantonal et suisse. La même limite doit être notifiée quant à la possibilité d'obtenir un report d'imposition.

Du point de vue de la convention internationale[532], l'article 15 al.1 mentionne explicitement que le gain réalisé lors de la cession d'un bien immobilier est attribuable au pays de situation du bien, de surcroit, ce même article en son al.4 impose que cette plus-value soit calculée « dans les mêmes conditions que le bénéficiaire soit résident de l'un ou de l'autre Etat contractant ». Au principe habituel d'égalité et de non-discrimination relevé dans chaque convention, s'y ajoute dans ce cas particulier, une mention expresse au fait que la plus-value dans ses modalités de détermination ne souffre pas de différences que le cédant soit résident ou non. Ainsi, dans le cas suisse, les dispositions légales cantonales s'appliquant indifféremment à la personne du cédant se voient parfaitement respecter cette mention. On relèvera encore que si litige il y a en la matière, il s'agira de le régler selon les dispositions internes et celles prévues par la convention mais qui en l'espèce impliquera la France et le canton[533]. L'analyse de la cession d'un bien locatif peut maintenant être menée.

[532] Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales Conclue le 9 septembre 1966.
[533] De vries Reilingh, D., Manuel de droit fiscal international, 2ème édition, Doctrina, Editions Weblaw Berne, 2014, 320 pages.

3) L’investissement locatif : meublé et non meublé

Comme il est possible de le deviner, le cas de figure envisagé relatif à une cession d’un bien locatif ne présente aucune particularité notable nécessitant d’être mise en perspective par rapport au cas précédent de la cession de la résidence secondaire. Afin de ne pas alourdir inutilement notre propos et ainsi d’éviter les remarques précédentes, il semble suffisant de rappeler que les règles fiscales applicables à la cession d’un bien locatif sont les mêmes pour un cédant résident ou non résident, que ce bien soit meublé ou non.

Les dispositions internationales relevées plus haut peuvent être reprises ici sans réserve, l’attribution de la taxation se faisant au profit de la Suisse, pays de situation du bien cédé. Le parallèle de traitement entre la résidence secondaire et bien locatif s’explique par le rôle particulier alloué à la résidence principale qui ne peut se retrouver dans les deux autres catégories de bien. A l’opposé, la fiscalité applicable lors de la cession de biens professionnels peut au contraire soulever de nombreuses différences.

4) Les biens professionnels

Par principe, il existe une absence totale de différentiation en termes fiscaux quant à la cession de biens immobiliers professionnel que le cédant soit résident ou non-résident. Comme il l’a été expliqué, la principale conséquence de cette cession sera une soumission à l’impôt cantonal bien sûr mais aussi à l’impôt fédéral. La seconde conséquence qui n’est pas fiscale mais sociale, sera celle de la soumission de la plus-value aux retenues sociales dans le cas du résident. La question est plus épineuse dans le cas du non-résident puisque les « bilatérales » protègent les résidents suisses comme les résidents français d’une double soumission aux retenues sociales. Dans le même temps, la plus-value professionnelle, selon le droit suisse, doit être soumise à retenue sociale, ce qui du fait des nombreuses situations envisageables rend l’affaire complexe.

A titre d'exemple, quelle sera la situation d'un propriétaire français cédant un bien professionnel en Suisse alors qu'il a un statut de loueur en meublé professionnel en France. Si la plus-value est taxable en Suisse, quelles sont les conséquences de son statut de professionnel pour les autorités suisses qui d'un côté pourraient envisager de lui appliquer des retenues sociales alors que dans le même temps, les bilatérales et la jurisprudence européenne ont écartés la possibilité d'être soumis à une double cotisation sociale sur ses revenus d'activité et du patrimoine[534].

Les principales caractéristiques quant à la cession par un résident français d'un bien en Suisse ayant été évoquées, il est l'heure maintenant de diriger notre loupe vers la situation symétrique où un résident suisse cède un bien français.

[534] A l'heure où ces lignes sont posées sur ce document, la recherche documentaire n'a pas permis d'apporter une réponse à ce genre de situation délicate. En effet, le statut évoqué est lié à la location meublée (du moins pour l'essentiel de l'activité), ce statut professionnel n'étant pas forcément retenu en Suisse. ?

II - L’imposition en France

Afin de mener à bien cette analyse, la même approche sera retenue permettant ainsi de pouvoir mieux cerner les caractéristiques propres de la fiscalité applicable à la résidence principale, puis celle applicable à la résidence secondaire, dont le détenteur est soit un résident soit un non résident suisse, enfin celles de la fiscalité de la cession d’un investissement locatif lorsque le propriétaire est résident puis non-résident. Cette triangulation permettant de couvrir tous les cas de figure envisageable et ainsi d’assurer une progression dans notre travail.

Il faut signaler d’ores et déjà qu’à cette analyse fiscale sera greffée un développement spécifique consacré aux ponctions opérées au titre de la CSG/CRDS. Les évolutions quant à cette problématique ayant été nombreuses et encore actuelles, il semble intéressant de les préciser pour ce qui est du passé et de d’écrire l’actualité. En effet, cette soumission ne concerne bien évidement pas uniquement les non-résidents suisses mais plus généralement l’ensemble des non-résidents. La question qui se pose alors est de savoir si cette soumission ne contrevient pas au droit international et européen plus spécifiquement. Du fait de l’inégalité é de traitement entre non résident européen ou assimilés et non résident tiers, n’y a-t-il pas là une discrimination de fait et une inégalité de traitement au sein de l’espace européen qui ne serait être acceptée ? Ces questions méritent d’être abordées.

D’un point de vue fiscal, limité à la fiscalité des plus-values, un intérêt particulier sera porté à la fiscalité de la cession de la résidence secondaire qui, sans vouloir dévoiler l’ensemble de notre propos ici, s’appuie sur des textes spécifiques en droit français, textes qui visent les résidences secondaires des résidents et qui se différencient des textes traitants de la cession de la résidence secondaire des non-résidents. La compatibilité de ces textes avec l’ordre international doit être interrogée.

Les paragraphes consacrés à la cession de biens locatifs seront aussi instructifs puisqu’ils permettront de vérifier l’égalité de traitement entre résidents et non-résidents alors que les conditions d’investissements sont le plus souvent favorables aux résidents. Les conditions

particulières offertes aux loueurs meublés d'une part, à certains investissements locatifs d'autre part permettra d'enrichir cette étude.

Enfin, il faut préciser que si la détention indirecte d'un bien et par là sa cession ne présentait aucune particularité en droit suisse, il n'en va pas de même en droit français. C'est donc la question de la cession du bien ou des parts de la société qui détient ce bien à laquelle il sera tenté d'être répondu.

A - L'imposition de la résidence principale

Le sort de la plus-value générée lors de la cession de la résidence principale est réglé par l'art.150 U, II.1 du CGI qui précise que cette dernière est complètement exonérée. Il convient donc de préciser ce qui est entendu par résidence principale et comment est déterminée la date de cession.

La résidence principale se définit comme la résidence habituelle et effective du cédant. L'administration fiscale indique[535] que « la résidence habituelle doit s'entendre du lieu où le contribuable réside habituellement pendant la majeure partie de l'année ». C'est l'administration qui juge sur les faits quelle est la résidence habituelle d'une personne. Par ailleurs, la résidence si elle est habituelle doit aussi être effective. Une utilisation temporaire ne serait pouvoir être considérée comme effective. Encore une fois, c'est un échange avec l'administration qui permet de déterminer l'effectivité de la résidence.

Comme l'administration le fait remarquer, la détention indirecte par le biais d'une société de personne de sa résidence principale permet de conserver le bénéfice de cette exonération. Dès lors, le recours à une SCI ne fait pas perdre cette possibilité. Mais il est nécessaire de relever que le bénéfice de cette exonération porte sur la résidence principale du cédant et non sur la

[535] BOFIP, RFPI - Plus-values immobilières – Exonération résultant de la cession de la résidence principale, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-10-40-10-20150812, 12.08.2015.

cession d'un logement qui constituerait la résidence principale d'un locataire. Ce n'est donc pas la destination de l'objet qui est visé par cette mesure, mais bien la personne.

Se pose alors la question insidieuse, une fois la résidence principale constatée, de son utilisation partielle à des fins commerciales et donc du traitement de la plus-value. Selon l'état actuel des connaissances, si la résidence principale constitue aussi le domicile commercial d'une entreprise, il est admis que la plus-value soit totalement exonérée et donc que le régime de la résidence principale s'applique à la totalité de cette dernière. Par contre, si une activité professionnelle s'y déroule, dans ce cas seule la fraction de la plus-value consacrée au logement bénéficie de l'exonération, celle relative à l'activité commerciale se voit taxée. C'est assurément une différence notable avec le droit suisse qui fait très souvent recours à l'interprétation principal-accessoire pour fixer les règles de taxation. En matière immobilière, il est toutefois aisé de comprendre pourquoi cette approche n'est pas retenue dans le cas français.

Enfin, concernant le mode de détention, il faut noter que le bénéfice de l'exonération est maintenu si le bien utilisé comme la résidence principale d'un associé d'une société non transparente[536] détentrice de ce bien, société qui procède à la cession dudit bien. Si cette possibilité est aujourd'hui reconnue, le cheminement ayant mené à ce constat a été long et tourmenté[537]. Il faut noter une fois encore que c'est la personne qui prime pour cette disposition, le mode de détention n'ayant aucun effet. Logiquement, la question de la cession des parts d'une telle société détenant la résidence principale d'un associé appelle une réponse dans le même sens, la cession des parts sera donc soumise aux mêmes règles que celle réglant la cession d'une résidence principale détenue en directe. A noter qu'à l'origine, les sociétés étrangères jugées similaires aux sociétés françaises dans ce contexte voyaient le traitement applicable à ces opérations potentiellement divergées. En effet, si la société étrangère vendait la résidence principale, le bénéfice de l'exonération était maintenu, par contre si les parts étaient cédées,

[536] Selon les articles 8, 8bis et 8 ter du CGI

[537] Schmidt, J., Si une société civile immobilière est propriétaire de la résidence principale, l'exonération concernant la plus-value immobilière faite sur la résidence principale est-elle maintenue ?, Revue de droit immobilier n° 393, 1995.

cette cession était soumise à la taxation relative aux valeurs mobilières (sauf conditions remplies d'exonérations sur les parts sociales).

Le second critère permettant de pouvoir éviter l'imposition réside dans le fait que le bien cédé constitue la résidence principale au jour de cession. La formulation de l'article 150 U du CGI ne laisse que peu de place aux doutes car il inscrit les conditions d'obtention de ce régime dans le marbre. La détention de la résidence principale s'accompagne de son occupation au jour de cession. Cette définition écarte d'emblée le bénéfice de la mesure aux cessions de résidence secondaire ou toute autre cession dont l'utilisation est bien celle de résidence principale mais pas celle du cédant. Cette définition éloigne encore du bénéfice de cette mesure les cessions de biens dont le cédant avait mis en vente le bien puis l'avait laissé en location le temps de la réalisation. C'est encore la même sanction qui apparait si le bien a été laissé à l'usage gratuit d'un membre de la famille. Enfin, la démarche qui constituerait pour le cédant à retrouver l'usage de son bien peu de temps avant la vente et ainsi remplir cette condition est proscrite, et sera sanctionnée par un rejet du bénéfice de la mesure. Toutes ces indications montrent combien cette disposition fiscale nécessite, pour être reconnue, de respecter drastiquement les conditions définies. Cependant, certaines atténuations (au nombre de six) à ces conditions peuvent exister. Une seule retiendra notre attention dans le cadre de travail puisque potentiellement en lien.

Le cas suggéré ici est celui de la cession de la résidence principale lorsque le propriétaire n'est plus l'occupant de ce bien à la date de cession. L'application stricte des critères précédents écarterait ce cédant du bénéfice de la mesure. Toutefois, le bénéfice de la mesure pourra être maintenu si plusieurs conditions sont remplies. Pour obtenir un tel résultat, il faut bien entendu que le bien cédé ait constitué la résidence principale du cédant et que, bien que celui-ci l'ait quittée, que celui-ci soit resté vide de toute occupation depuis son départ jusqu'au jour de cession. Cette occupation s'entend du fait d'un locataire ou d'une utilisation à titre gratuit de la part d'un membre de la famille. Les caractéristiques les plus intéressantes relatives à cette atténuation portent sur le fait que le délai imparti pour réaliser la vente n'est pas délimité précisément par une durée mais par une appréciation circonstanciée de ce que doit être ce délai.

Ainsi, le délai de vente considéré comme normal devra s'interpréter en fonction des éléments conjoncturels bien entendu mais aussi du fait des conditions de ventes exigées par le

cédant qui ne doivent pas aller à l'encontre d'une durée normale de vente par des exigences trop contraignantes. Le BOFIP cité précédemment indique que la durée normale de vente est d'une année, sans surseoir au fait qu'il puisse être plus long selon les circonstances que l'on peut qualifier d'exogène à la personne du vendeur, c'est-à-dire les tendances de marché, et des circonstances endogènes tels que le prix demandé ou les démarches entreprises pour vendre. La conséquence d'un délai de vente plus long que celui jugé comme normal est alors simple, le refus potentiel du bénéfice de la mesure. Formulé autrement, la mise en vente de la résidence principale ne suffit pas à emporter la décision quant au bénéfice de la mesure.

En substance ont été présentées ici les modalités de la taxation ou plus adapté à la réalité, à l'exonération de la plus-value réalisée lors de la cession de la résidence principale. Cette disposition, apparemment généreuse, connait des restrictions qui en interdisent l'application à tout autre bien immobilier vendu. Cela suffit pour initier un questionnement sur l'égalité de traitement entre cette cession et celle de tout autre bien immobilier.

B - L'imposition de la résidence secondaire

Le cas de la résidence principale maintenant clôturé, la base de comparaison avec les autres cessions est dès lors établie. Les lignes suivantes vont donc permettre de traiter le cas de la plus-value réalisé lors de la cession secondaire lorsque le cédant est un résident ou un non résident.

1) Résidents

Le résident détenant un bien immobilier, autre que celui constituant sa résidence principale, ne peut prétendre au bénéfice de l'article précité pour pouvoir être exonéré de la taxation sur la plus-value. Cependant, La législation leur laisse la possibilité d'être exonéré si de nombreuses conditions tenant à l'objet vendu et au remploi possible des fonds. Imposé ou exonéré, les alternatives sont bien sûr différentes et permettent de rehausser le contraste avec le résident vendeur de sa résidence principale. Une précision fondamentale doit être apportée ici

en indiquant que le droit français ne distingue pas particulièrement la résidence secondaire des autres biens immobiliers qui ne constituent pas la résidence principale. Les lignes suivantes visent donc à traiter généralement de la cession d'un bien autre que la résidence principale

a) **Une imposition alourdie par rapport à la résidence principale**

C'est en effet le même article 150 U mais cette fois en son I[538] qui prévoit l'imposition des personnes physiques au titre de la plus-value réalisée lors de la cession de biens immobiliers dans le cadre de la gestion privée de leur patrimoine. Il est clairement établi que ce régime est celui des plus-values immobilières à titre privée et non à titre professionnel.

Cet article fait encore expressément référence à la manière dont cette plus–value devra être déterminée et ceci sur la base des articles 150V à 150 VH. Les autres modalités quant aux années de détention, les formes de détention seront précisées ultérieurement.

i. Exonération possible

Malgré la portée de ce régime de taxation privé, le cédant conserve la possibilité de pouvoir se soustraire à cette imposition en bénéficiant d'une exonération conditionnelle de la plus-value opérée. L'article 150 U, II-1 bis prévoit en effet que la plus-value sur une telle cession soit exonérée et cela une unique fois et sous conditions quant au remploi de la plus-value pour acquisition de la résidence principale. Tout d'abord il faut noter que cette possibilité n'est offerte qu'aux résidents à l'exclusion des non-résidents. Par ailleurs, la cession porte sur un bien autre que la résidence principale et que le cédant ne soit pas propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession, et que dans le même temps la plus-

[538] Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices agricoles et aux bénéfices non commerciaux, les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH.

value soit utilisée comme remploi. Dernière précision, Cette exonération ne porte que sur des logements.

Quant à la résidence principale, le cédant ne doit pas être le propriétaire de celle-ci au moment de la cession ni même au cours des quatre années qui précèdent cette opération. Ceci vaut pour une détention directe et indirecte également. Encore une fois, il semble que le législateur ait pris pour partie comme dans le cas précédent, de ne pas attacher d'importance au forme juridique de la détention ou à d'autres éléments pour trancher de l'applicabilité de la mesure. Ce souci apparait donc constant lors de l'élaboration de la loi ce qui traduit la volonté d'accorder une supériorité de l'économique sur le juridique. Quant à la durée de non-détention, il faut que le cédant ne soit pas propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre dernières années et ceci de date à date[539]. Comme l'indique le BOFIP précité, le bénéfice de l'exonération est unique. Il n'est pas possible de prétendre à une seconde exonération bien que la cession rassemble toutes les conditions prescrites pour en bénéficier. Quant à la condition de remploi, il s'agit pour le cédant de réinvestir sa plus-value, totale ou partielle, lors de l'acquisition ou la construction de sa résidence principale dans un délai fixé de vingt-quatre mois.

Si plusieurs précisions pourraient être ajoutées, il nous semble que la condition sur le lieu de remploi puisse représenter un intérêt plus particulier dans le cadre de notre travail. En effet, lors d'une question au gouvernement, il a été précisé[540] que ce remploi ne devait pas se traduire forcément par l'obtention d'une résidence principale qui serait située en France. La condition pour que ce remploi puisse être considéré comme compatible avec l'exonération envisagée est celle d'un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

[539] BOFIP, RFPI - Plus-values immobilières - Exonération de la première cession d'un logement autre que la résidence principale, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-10-40-30-20130923, 23/09/2013.

[540] RM Bono n° 103716, JO Assemblée nationale du 23 août 2011, p. 9087.

Dans cette réponse, les justifications retenues pour élargir le bénéfice d'une telle exonération à d'autres territoires que le territoire français relèvent de la nécessaire « conformité aux exigences résultant notamment du principe de libre circulation des personnes garanti par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992 ». Il apparait clairement dans cette réponse que l'acquis communautaire a empêché ici à ce que des mesures puissent être limitées aux territoires nationaux. Une fois encore, les formes de l'opération n'ont que peu d'importance, le fondamental réside dans le fait que la cession permette de financer l'acquisition d'une résidence principale.

En conclusion de ces lignes consacrées à la cession de la résidence secondaire, il en résulte que cette cession permettrait d'obtenir un régime favorable sous condition de destination et de remploi. Malgré le fait que toutes les dispositions n'ont pas été présentées ici (par exemple le fait de réaliser le remploi par l'acquisition de part de société transparente), il faut appréhender cette mesure dans sa globalité qui est celle de favoriser l'acquisition de la résidence principale. Les modalités des opérations susceptibles d'en bénéficier seront interprétées selon ce prisme.

ii. Cas particuliers : terrains à bâtir, moins -value

Bien que relativement à la marge de notre sujet principal et de la cession de la résidence secondaire (mais bien en lien avec la cession d'un bien immobilier autre que la résidence principale), quelques lignes doivent être consacrées à la cession de terrains à bâtir. La cession d'un terrain à bâtir ne fait pas l'objet à proprement parler d'une exonération mais plutôt d'un abattement. Sous conditions, cet abattement représentait 30 % de la plus-value déterminée selon les modalités relatives au calcul de la plus-value immobilière jusqu'à fin 2017. Or, la nouvelle loi de finance a modifié non pas les conditions pour bénéficier de cet abattement mais la teneur de celui-ci. Cet abattement est porté à, au minimum 70 % et au maximum à 85%.

L'autre élément particulier qu'il vaille la peine de soulever relève du traitement des moins-values qui en l'occurrence ne sont pas reportables sur les autres plus–values immobilières réalisées, ni même sur le revenu imposable. Il n'est donc pas possible de moduler

ces plus-values en fonction des moins-values. Il reste donc à voir comment ces plus-values sont imposées c'est-à-dire à balayer les modalités d'imposition les concernant.

b) **Des modalités particulières**

Les modalités relatives au calcul de plus-value et à leur imposition dans un cadre privé sont fixées par la loi et ont connu depuis l'instauration de la taxation sur les plus-values privées de nombreuses révolutions qui tiennent tant au taux qu'à l'assiette.

i. Assiette et taux

Comme dans le cas suisse la loi définit[541] les modalités de détermination de la plus-value brute comme étant la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition de l'immeuble vendu. Cette plus-value est déterminée au jour de cession qui correspond à l'adoption de la forme authentique de la vente en matière immobilière[542.] Le prix de cession étant celui inscrit dans le contrat de vente alors que le prix d'acquisition est celui initialement payé par le cédant, éventuellement majoré des frais d'acquisition et des travaux n'ayant pas pu être déduits de l'impôt sur le revenu. Le parallèle avec les dispositions helvétiques est assez frappant, cependant à la différence du droit suisse, le droit français accorde une majoration de ce prix de 15% bien que le cédant ne puisse justifier des travaux effectués[543] dans le cas où la détention remonte à plus de cinq ans.

---

[541] Art.150 V et suivants du CGI

[542] BOFIP, RFPI – Plus-value immobilière – Fait générateur, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-30-10-20120912, 12/09/2012.

[543] Art.150 VB II-4 du CGI

Cette plus-value est alors soumise à certains abattements[544] pour devenir la base taxable au taux de 19%[545] auxquels s'ajoutent les prélèvements sociaux et éventuellement une surtaxe pour les plus-values excédant 50 000 euros. A noter que ce taux s'élevait à 16 % jusqu'au 1 janvier 2011 pour s'établir ensuite à ce taux de 19% réalisant l'équilibre avec le taux de ponction sur la plus-value mobilières.

ii. Abattements

La principale mesure qui permet de réduire le montant de la plus-value brute et ainsi de calculer la plus-value nette taxable au titre de l'impôt sur le revenu, réside dans la possibilité de déduire un pourcentage de cette plus-value globale en fonction du nombre d'année de détention. Il est nécessaire de préciser que les abattements ici considérés sont relatifs à l'impôt sur le revenu, d'autres modalités doivent être reconnues quant aux abattements relatifs aux prélèvements sociaux comme nous le verrons dans le développement suivant.

Depuis septembre 2013[546] les plus–values de cession connaissent un abattement par année de détention qui permettait d'obtenir une imposition nulle après 22 ans détention. Le rythme de ces abattements est de 6% par année après la cinquième année puis 4 % après la vingt-et-unième année. Cela représentait déjà un raccourcissement conséquent de la durée nécessaire pour purger la plus-value qui était auparavant de trente ans (depuis le 1 février 2012)[547]. Auparavant, la règle prévalant était d'un abattement de 10 % par année de détention

---

[544] BOFIP, RFPI – RFPI - Plus-values immobilières - Détermination de la plus-value imposable, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-20-20-20150410, 10/04/2015.

[545] Art.200 B du CGI : « Les plus-values réalisées dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 UC sont imposées au taux forfaitaire de 19 %. Elles sont imposées aux taux prévus au III bis de l'article 244 bis A lorsqu'elles sont dues par des associés de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter ou par des porteurs de parts de fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies, qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France »..

[546] LOI n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014

[547] Pando, A., La réforme de la taxation des plus-values immobilières adoptée définitivement », Les petites affiches, n°185, 16/09/2011, p.3

après cinq années ce qui permettait de purger la plus-value après 15 ans de détention. Il est déjà remarquable de noter la célérité avec laquelle ces modalités ont été modifiées.

Ces évolutions sont aussi révélatrices des mouvements de balancier qui se sont manifestés en la matière et qui donnent une assez bonne idée de la place de l'immobilier dans la conception budgétaire de l'Etat et dans le rôle fondamental qu'il lui attribue. Elles illustrent toutefois l'avantage accordé par le législateur aux cessions relatives à des détentions immobilières longues.

iii. Soumission à la CSG/CRDS

Aux évolutions fiscales doivent être rapprochées celles sociales représentées par les prélèvements sociaux au titre de la CSG/CRDS. Les résidents ont été depuis l'instauration de ces prélèvements assujettis à ces ponctions dont la justification tenait à la fois à augmenter la diversité des financements des régimes sociaux et à rembourser la dette sociale y afférente. Le chapitre I a permis de suivre une partie de l'évolution intense de cette ponction au cours des dernières années avec comme dernier soubresaut celui du 1 janvier 2018 qui a vu le taux de ponction s'élever de 1.7% et atteindre le montant le 17.2%. La hausse continue de la CSG/CRDS amène cette dernière à représenter presque autant en termes de ponction que l'impôt proprement dit portant sur la plus-value elle-même (19%). Ainsi, la plus-value taxable est frappée au taux de 36.2% (imposition et CSG/CRDS).

Mais comme dans le cas de l'imposition, la ponction au titre de la CSG/CRDS fait l'objet d'une politique d'abattements en fonctions du nombre d'années de détention. Si ce barème partage avec celui de l'imposition la même année comme début de période d'abattement, soit la cinquième, ce dernier s'en écarte en attribuant une exonération totale au bout de 30 ans[548]. Il est aisé de constater que cette différence avec le barème d'imposition s'explique par l'ancien barème qui lui accordait l'exonération totale au bout de trente ans. L'ancienne combinaison imposition-CSG/CRDS apparaissait donc comme logique, le décalage explicable mais il est

[548] Memento Pratique Lefebvre, Fiscal 2017, éditions Francis Lefebvre, Mai 2017, 1607 pages

possible de s'interroger sur la raison qui a poussé le législateur à modifier un étalonnement initial parfait de ces deux éléments pour déboucher sur un système qui aujourd'hui nécessite une double lecture de la plus-value.

iv. Taxe spéciale sur plus-value élevée

L'imposition de la plus-value immobilière ne s'arrête pas (malheureusement pour les personnes concernées) là. Depuis 2013, sous l'impulsion du Secrétaire d'Etat chargé du budget et des comptes publics, Christian Eckhert, certaines plus-values se voient appliquer une taxe spéciale. Il 's agit ici d'une taxe et non pas d'une imposition au titre de l'impôt sur le revenu pour mémoire. Elle correspond à un taux de 2 à 6 % qui s'applique sur la plus-value déterminée selon les modalités du droit commun et doit s'entendre après abattements. Cette taxe s'applique sur les plus-values dont le montant dépasse les 50 000 euros sans limitations particulières. Cette taxe pourrait correspondre à la modularité du taux applicables aux plus-values abordée dans le cas suisse.

La cession de la résidence secondaire par un résident a permis de mettre en avant le régime spécifique et hétérodoxe qui lui est appliqué par rapport à celui réservé à la résidence principale. Tant pour le calcul de la plus-value que pour le régime d'exonération, les modalités apparaissent précises et réservées à la personne des résidents. Or, résidents et non-résidents partagent du point de vue de leur résidence secondaire une même caractéristique, ils s'en réservent la jouissance mais cela ne constitue pas leur résidence principale. Alors, comment cette plus-value est-elle traitée ? le simple fait que le bénéfice de l'exonération décrit plus haut est réservé aux résidents emporte-il un fait de discrimination ? L'analyse de la situation relative aux non-résidents dans un contexte similaire va permettre de clarifier ce point.

2) Non-résidents

a) **Une imposition visée par des articles particuliers**

Les non-résidents réalisant des plus-values en France sont assujettis à l'impôt français selon les articles 244 bis et suivants du CGI[549], ces plus-values pouvant être de différentes natures. Il n'est pas inutile de préciser que les non-résidents sont visés au travers de textes qui ne sont pas les mêmes que les résidents indiquant nécessairement une attention particulière portée par le législateur à leur personne. Ces articles visent les plus-values professionnelles comme les plus-values privées qui sont l'objet de notre travail.

C'est ainsi que l'art 244 bis A du CGI vise spécifiquement les plus-values non professionnelles réalisées par des personnes physiques ou des organismes n'ayant pas leur domicile fiscal en France. Il précise encore le traitement applicable aux différents types de plus-value (selon art.164 B du CGI) et ainsi précise celui retenu pour les plus-values immobilières non habituelles des non-résidents (art 244 bis III bis du CGI).

Il faut encore préciser à ce point de notre développement que l'article 244 bis ne vise pas spécifiquement les plus-values de cession réalisées lors de la vente de la résidence secondaire. Sa portée est plus générale et vise les non-résidents, sans distinction particulière entre résidents d'un Etat membre de l'Union européenne ou assimilés et un résident d'un Etat Tiers.

b) **Une assiette similaire aux résidents**

Cet article indique encore que les modalités de calcul de la détermination de la plus-value sont les mêmes que celles des résidents et proviennent des articles 150 et suivants du CGI. C'est donc aussi le cas pour le calcul des plus-values immobilières (voire paragraphe précédent). Formulé ainsi, les modalités de détermination étant les mêmes entre résidents et non-résidents quant à la plus-value, différence, si différence il y a, s'expliquerait par le contenu de l'article 244 Bis du CGI et dans sa visée plus particulière des plus-values immobilières des non-résidents, c'est-à-dire en fait le taux de prélèvement fiscal qui pourrait leur être appliqué.

[549] Memento Pratique Lefebvre, Fiscal 2017, éditions Francis Lefebvre, Mai 2017, 1607 pages.

c) **Mais des taux longtemps différenciés**

De ce point de vue, l'article 244 A, III bis-1 du CGI indique que les plus-values immobilières réalisées par les personnes physiques ou au travers de sociétés relevant de l'article 8 du CGI sont taxées au taux de 19%. Ce taux est valable quel que soit le pays de résidence du cédant et assure ainsi une égalité de fait avec le taux appliqué lors de la réalisation d'une plus–value par un résident. Cependant, force est de constater que si la situation semble aujourd'hui ne pas pouvoir prêter le flanc à la critique quant au caractère discriminant de ces dispositions, il n'en a pas toujours été de la sorte.

i. Historique des taux d'imposition applicables aux non-résidents

En guise de prémices à ce paragraphe, il semble nécessaire d'en justifier l'occurrence et cette dernière s'appuie sur le fait que les revirements ont été nombreux cette dernière décennie faisant globalement apparaitre une tendance favorable quant à l'imposition de ces plus-values pour les non-résidents. Il est aisé de comprendre que ce mouvement ne consiste pas en une fiscalité allégée de ces contribuables non-résidents mais simplement d'un retour à une égalité de fait avec la fiscalité des résidents.

Ces réductions des ponctions fiscales ont des origines multiples mais, comme il va l'être montré, elles relèvent avant tout de la conformité du droit fiscal français au droit international, que ce droit trouve son origine dans les conventions ou bien dans le traité européen. Ces deux éléments, la conventionalité et le TFUE, sont assurément de puissantes forces de rappel pour un droit fiscal national qui, expression d'une volonté étatique et d'une souveraineté fiscale sur un territoire doit se conformer effectivement à des principes internationaux qui bien que sous tendant également ce droit national ont parfois été escamotés.

Dans le même temps, les ponctions opérées sur les plus-values réalisées ont aussi subies une soumission nouvelle à des prélèvements (CSG/CRDS) dont la nature n'est pas clairement fiscale ou sociale. Là aussi force est de constater que l'égalité de traitement est apparemment

respectée entre résidents et non-résidents. Toutefois et de manière redondante, l'applicabilité de ces prélèvements aux non-résidents se voit questionner du fait de sa conformité au droit international soit par sa conventionalité soit par rapport à l'acquis communautaire.

Il serait fastidieux de parcourir l'historique des taux d'imposition relatifs aux plus-values immobilières sur plusieurs décennies quand il est clair que les tumultes en la matière se sont déroulés depuis le début de cette décennie. Ce sera, de fait la période qui sera retenue ici. Il sera donc présenté par période les taux appliqués aux résidents français et ceux appliqués aux non-résidents et si besoin était en distinguant les non-résidents de pays membres de l'Union européenne des autres.

Ainsi, comme il a été mentionné précédemment le taux de fiscalisation de la plus-value d'un résident lors de la cession d'un bien immobilier autre que sa résidence principale s'établissait à 16 %, auxquels venaient s'y ajouter les prélèvements sociaux et ce jusqu'au 1er janvier 2011. L'article 244 bis A du CGI prévoyait alors que pour les non-résidents procédant à une opération identique, le taux de ponction fiscale devait être différencié selon que sa résidence se trouvait au sein d'un Etat membre de l'UE ou pas. Dans le cas où cette résidence était établie dans un tel pays, le taux applicable était de l'ordre de 16 %[550], comme pour les résidents, et dans le cas contraire de 33,33% pour les autres Etats (le cas des pays non coopératifs ne sera pas abordé ici mais le taux applicable serait de l'ordre de 50 %).

Le cas des non-résidents situés en Suisse posa alors de nombreuses questions quant à la détermination du taux qu'il fallut leur appliquer. Le texte de l'époque réservant l'application de ce taux uniquement aux non-résidents de l'Union européenne ou de l'espace économique européen mais excluant de fait les non résident tiers, dont parmi eux se trouvent les non-résidents suisses. De fait, en vertu de la convention de double imposition de 1966, les résidents suisses se voyaient placer dans une situation qui semblait être caractérisée par une discrimination quant au taux d'imposition comme cela a été relevé par certaine juridiction.

[550] Art.200 B du CGI.

Un premier arrêt émis par la Cour d'Appel Administrative de Paris[551] s'est écarté de la position classique de l'administration fiscale en la matière en retenant que le résident fiscal suisse peut bénéficier du taux de 16% alors même qu'il n'est ni résident de la France ou de l'Union européenne, sur le fondement de la convention fiscale franco-suisse de 1966. En l'espèce, les juges ont retenu que si les articles 244 bis A et 200 B formulaient clairement la fiscalité applicable à ce non-résident, leur application rentrait en opposition avec l'article 15 de la convention de 1966 qui relevait que l'imposition de la plus-value immobilière devait se dérouler dans les mêmes conditions pour les résidents des deux pays.

C'est donc bien les dispositions de la convention de 1966 qui permirent de rétablir la fiscalité des non-résidents suisse sur un pied d'égalité avec les non-résidents européens d'une part et les résidents français d'autre part. A cette date, le non-résident, quel qu'il soit n'était pas soumis aux prélèvements sociaux.

Au 1 janvier 2011, les taux d'imposition relevant de cette plus-value furent relevés pour atteindre le niveau de 19% et ce pour les résidents comme pour les non-résidents européens mais aussi, logiquement pour les non-résidents suisses. Manifestement, le jugement précédent n'a pas été repris par l'administration qui continuait à imposer les plus-values des non-résidents suisses au taux de 33,33% que la plus-value soit réalisée de manière directe ou indirectement à travers une société à prépondérance immobilière imposée au travers de ses associés. C'est donc un arrêt du Conseil d'Etat [552]qui est venu confirmer la position initiale de la Cour d'Appel.

ii. La jurisprudence de « 2013 »

Suivant la Cour d'Appel, le Conseil d'Etat a statué que l'article 15 al.4 de la convention de 1966 instaurait une égalité de traitement de la plus-value immobilière entre résidents des deux pays signataires. Ainsi, cette égalité de traitement oblige l'administration à calculer la

[551] CAA Paris, 9éme ch., 31 mai 2012, n°10PA04737.

[552] C.E., 9e et 10e ss-sect.réun, 20 nov.2013, n°361167.

plus-value selon des règles similaires mais également à appliquer un taux d'imposition équivalent à cette plus-value. La question du taux étant ici que de peu de conséquence puisqu'il s'agit d'un impôt libératoire au titre de l'impôt sur le revenu. La réponse aurait pu être toute autre s'il s'était agi d'imposer la plus-value en cumul des autres revenus. En ce qui concerne les autres non-résidents le taux d'un tiers était maintenu. Bien que le Conseil d'Etat ait clarifié sa position dans le domaine, la doctrine de l'administration n'a pas été rapportée[553] du moins immédiatement.

Cet arrêt du Conseil d'Etat a repris la position de la Cour d'Appel (qui elle-même avait confirmé l'avis du Tribunal Administratif[554]) en s'appuyant sur les dispositions de la convention de 1966. C'est donc la conventionalité qui a emporté la décision du Conseil d'Etat et en aucun les dispositions de l'Acquis Communautaire.

Cette approche implique que d'autres non-résidents qui se trouveraient dans la même situation du fait de la conventionalité qui régirait les rapports entre les deux Etats signataires pourraient se prévaloir des mêmes arguments discriminatoires et donc se voir rétablir dans leurs droits. La conclusion du Conseil d'Etat ouvre la voie à d'autres actions.

Une seconde remarque relève de l'argumentation spécifiée lors de ce jugement qui ne fait pas référence à la clause de non-discrimination (article 26) inscrite dans cette convention de 1966 et qui semblerait il aurait pu être mobilisée. Ce point sera repris ultérieurement.

Enfin, dernière remarque, l'acquis communautaire et la liberté de circulation des capitaux qu'il est censé prodiguer n'a pas non plus été avancé pour justifier de la position prise par la juridiction. Pourtant ce recours au TFUE semblait évident de prime abord puisqu'une fiscalité

[553] Perrotin, F., Plus-values immobilières perçues par les résidents suisses, Les Petites affiches, n°49, 10/03/2014, p.3.

[554] TA Paris, 20 mai 2010, n°0711610.

différenciée si elle n'est pas justifiée procèderait d'un obstacle à cette fameuse liberté. Là encore nous y reviendrons.

Mais cette jurisprudence a fait des émules et de nombreux autres juges du fond[555][556] ont repris cette position poussant alors l'administration a rapporté sa doctrine[557]. L'administration a donc actualisé sa doctrine quant aux plus-values immobilières des résidents suisses en leur accordant cette fois une égalité de traitement et donc un taux de 19%[558]. Bien que ne faisant pas l'objet de ce développement, signalons que ces plus-values sont depuis 2012 soumises aux ponctions au titre de la CSG/CRDS ce qui pose alors la question de savoir si ces prélèvements relèvent de la convention ou bien encore sont-ils conformes à l'acquis communautaire (De Ruyter).

iii. Une soumission à la CSG /CRDS (2012)

A la suite du chapitre I, il a été précisé que l'assujettissement de la CSG/CRDS a été étendue aux non-résidents qui se voyaient dans l'obligation de financer au même titre que les résidents des systèmes de protections sociales auxquelles par définition ils ne pouvaient prétendre. Les modalités retenues dans le cas des non-résidents sont les mêmes que celles appliquées aux résidents du moins dans le calcul de la base de cotisations.

La problématique présentée au cours du chapitre I reste la même quant à la véritable nature de la CSG/CRDS à savoir s'agit-il d'un impôt, d'une cotisation sociale ou d'un impôt d'une autre nature. Il ne sert à rien de renouveler l'exégèse à laquelle il a été procédé

[555] CAA Paris, 13 février 2014, n°12PA386.

[556] TA Nice, 28 février 2014, n°1102582.

[557] Perrotin, F., Plus-values immobilières des résidents suisses, Les Petites affiches, n°138, 11/07/2014, p.4.

[558] BOFIP, INT - Convention fiscale entre la France et la Suisse en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune - Règles d'imposition des différentes catégories de revenus - Gains en capital et revenus non spécialement visés, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-INT-CVB-CHE-10-20-70-20140624, 24/06/2014.

préalablement mais simplement de préciser que cette soumission est assurément ressentie comme plus qu'injuste par les résidents dans leur globalité et par les non-résidents suisses en particulier.

Toutefois, les règles d'abattements quant à la CSG/CRDS qui ont été présentées plus haut peuvent également bénéficier aux non-résidents ce qui mécaniquement pourrait faire baisser la ponction fiscale et le sentiment d'injustice. Mais la CSG/CRDS présentait en son sein une nature discriminatoire puisqu'elle était partiellement déductible pour les résidents et non déductibles pour les non-résidents (voire chapitre I). Il faut noter ici que cette nature discriminatoire est fonction de la nature des revenus considérés.

A ce titre, la loi isole de fait les revenus d'activité des revenus du patrimoine. Ainsi, elle précise que seule la CSG est partiellement déductible pour les revenus d'activités dans tous les cas de figure. Par contre, le chemin est plus complexe dans le cas de revenus du patrimoine dont les plus-values immobilières. Pour cette catégorie relative aux revenus du patrimoine, la loi indique qu'il faut distinguer les revenus du patrimoine imposé directement selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu et ceux qui bénéficient d'une imposition libératoire au titre de cette même imposition en vertu d'un taux constant telle qu'une « flat tax ».

Dans le cas d'une imposition en fonction du barème progressif, seule la CSG bénéficie d'une déductibilité partielle. A contrario, les revenus du patrimoine imposés de manière indépendante sont eux exclus du bénéfice de toute déductibilité au titre de la CSG (comme de la CRDS). Dans le cas de la plus-value immobilière, la solution qui se dessine dans le cas d'un non-résident est une absence de déductibilité de la CSG/CRDS. C'est donc une solution qui s'aligne avec celle des non-résidents et qui marque une profonde différence de la situation qui prévaut quant aux revenus d'activité.

Il convient ici de relever que la situation correspondant à une imposition et à une non-déductibilité de la CSG/CRDS des non-résidents serait susceptible de demande de clarification devant la justice selon deux axes. Le premier résiderait dans la soumission abusive des non-résidents à ces ponctions. Le second axe relèverait lui de la discrimination manifeste existante

entre le traitement d'un résident et d'un non-résident quant à la déductibilité de ces ponctions, la situation génératrice de la ponction semblant être elle comparable. L'analyse est bien entendu différente dans le cas de revenus du patrimoine issus de la plus-value sur cession immobilière puisque seule la question de la soumission pourrait être posée aux tribunaux, la déductibilité étant écartée tant pour les non-résidents que pour les résidents.

Le cadre global de la cession et de son imposition ayant été introduit, il est utile de rappeler que la cession de biens immobiliers par un non-résident peut bénéficier d'un régime d'exonération autre que celui lié aux années de détention.

iv. Une exonération conditionnelle possible

Si la fiscalisation de la plus-value immobilière du non-résident a été visée par un article indépendant de celui du résident, la source législative qui offre la possibilité d'une exonération aux non-résidents se retrouve dans le même article que celui accordant cette possibilité aux résidents, soit l'article 150 U du CGI.

Cet article propose deux opportunités conditionnelles de pouvoir bénéficier d'une exonération partielle de l'imposition de la plus-value. La première concerne tout type de logement alors que la seconde peut inclure spécifiquement une résidence secondaire. Plus spécifiquement, l'article 150 U, II, 2° prévoit tout d'abord que seuls des non-résidents particuliers puissent bénéficier de cette exonération. Il s'agit de non-résidents ressortissants « d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et à la condition qu'il ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ». La lecture de ces dispositions soulève le fait que seules les personnes physiques sont concernées, que ces personnes soient résidentes d'un des pays respectant les termes de cette disposition et que finalement ces personnes aient été résidents français pendant au moins deux ans dans le passé. Il faut noter que du point de vue fiscal c'est la qualité de résident qui prime et non pas celle de national français.

Le texte précise encore que le bénéfice de cette exonération ne peut être obtenue qu'une seule fois, ce qui écarte la possibilité pour un non résident de pouvoir en bénéficier si il en avait fait l'usage par le passé[559]. La formulation retenue par le BOFIP ne fait pas référence au fait que ce même résident ait pu bénéficier de la mesure de l'article 150 U, II, 1 bis par le passé lorsqu'il était résident français. Le BOFIP précité indique que le bénéfice de cette exonération dépend des cessions qui auraient pu faire l'objet d'une mesure d'exonération antérieure alors que le non-résident bénéficiait alors d'un statut de résident. Le cas de l'exonération de la plus-value lors de la cession de la résidence principale est spécifiquement nommé et compatible avec le bénéfice de cette seconde exonération.

A priori, rien ne semble empêcher une même personne physique de cumuler le bénéfice de ces deux dispositions su cours de sa vie et de sa différence de statut fiscal. Si ce cumul est confirmé, cela reviendrait à considérer que ces deux régimes d'exonération sont bien différents et qu'ils visent des situations qui ne peuvent être considérées comme équivalentes entre un résident français et un non-résident.

Aux conditions portant sur les personnes se greffent des conditions portant sur les objets immobiliers pouvant bénéficier de ce régime d'exonération lors de cession. La loi indique que deux cas de figures peuvent être retenus pour escompter le bénéfice de la mesure. Une première possibilité est offerte lors de la cession d'un bien immobilier lorsque cette cession est opérée « Au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France ». C'est donc un critère de durée qui conditionne le bénéfice de la mesure et non pas un critère de disposition du logement cédé. Par conséquent, il peut s'agir du logement qui a été occupé comme résidence principale, comme résidence secondaire ou comme investissement locatif. Dans le cas d'un logement dont le non-résident s'était réservé l'usage, il peut donc avoir été mis en location ou mis à disposition à titre gratuit jusqu'au jour de cession.

[559] BOFIP, RFPI - PVINR - Immeubles ou droits concernés, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVINR-10-20-20160706, 06/07/2016.

La seconde possibilité offerte aux non-résidents concerne la cession de logements « sans condition de délai, lorsque le cédant à la libre disposition du bien au moins depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession ». Ici, le critère de durée maximale de détention disparait pour retenir un critère de disponibilité du logement. Le lecteur aura dès lors compris la structuration de notre travail qui a voulu distinguer la résidence secondaire (dont le cédant se réserve la jouissance » d'autre logements ou biens immobiliers qui ne respecteraient pas cette condition.

Les conditions de cette exonération maintenant mise en lumière, la loi prévoit une limite au bénéfice de cette exonération. Ainsi, elle précise que le montant de la plus-value exonéré sera limité à 150 000 euros pour la cession visée. Aucune condition supplémentaire n'est mentionnée quant au montant exonéré quant à la condition de remploi par exemple. Dans le même temps, l'exonération fixe un montant maximal dans le cas du non-résident alors que comme il a été mentionné ce seuil maximal n'existe pas dans le cas du résident. La comparaison entre ces deux régimes ne va pas être menée à ce moment-là de notre développement mais sera intégrée plus loin dans un paragraphe plus global portant sur les potentielles différences de traitement et les atteintes qu'elles représenteraient au principe d'égalité repris par le TFUE ou par les conventions.

d) **Conclusion relative à la plus-value sur cession de la résidence secondaire**

Ce passage dédié au traitement de la plus-value issue de la cession de la résidence secondaire a permis de mettre en avant un certain nombre de similitudes et quelques différences. Les similitudes se retrouvent principalement dans les modalités de calcul de la plus-value qui au prix de cession vient soustraire le prix d'acquisition.

Ce dernier devant être compris comme étant le prix payé directement au cédant initial augmenté des frais supplémentaires liés à l'acquisition et des dépenses d'améliorations non initialement déductibles. Cette conception relativement large du prix d'acquisition ne signifie pas que les résidents et non-résidents puissent déduire le même montant lors du calcul de la

plus-value. En effet, placé de par la loi dans des conditions différentes lors de l'achat initial, les résidents ont eu à devoir faire face à des frais auxquels le résident n'était pas astreint. C'est la raison pour laquelle les frais de représentation fiscale peuvent venir en sus du prix d'acquisition dans le cas du non résident. Si les non-résidents suisses n'y sont plus contraints, ce n'est pas le cas de tous les non-résidents.

Si les modalités quant à la détermination sont les mêmes, le parallèle se retrouve aussi confirmé quant à la possibilité d'abattements de cette plus-value pour année de détention. Ici encore, résidents et non-résidents se retrouvent dans une situation comparable face à l'impôt et à cette possibilité d'en limiter la charge. La comparaison relative au taux d'imposition confirme une nouvelle fois cet alignement des traitements du moins pour une partie des non-résidents (européens et résidents d'un pays partie de l'espace économique européen) avec une imposition aujourd'hui de 19 % (33.33 % pour les autres). Toutefois, cette position égalitaire actuelle ne l'a pas toujours été dans le cas des non-résidents suisses comme il l'a été vu et c'est du fait des dispositions conventionnelles que le droit français a dû procéder à un ajustement.

Dernière similitude relevée ici, la soumission pour les deux types de cédant à la CSG/CRDS dans des conditions, force est de le noter, équivalentes quant aux plus-values mais différentes quant aux revenus fonciers. Il n'est plus traité ici du bien fondé de cet assujettissement par les non-résidents.

Dans le sens opposé, certaines différences de traitements sont apparues quant aux possibilités d'exonérations liées à cette résidence secondaire. La première précision nécessaire est de mentionner que ces régimes ne se limitent pas à la résidence secondaire, ils ont une portée plus large qui englobe la cession de la résidence secondaire. Par ailleurs, les régimes d'exonération respectifs ont conditionné leur bénéfice à des éléments qui portent sur le remploi dans le cas du résident et sur des critères de durée ou de disponibilité dans le cas du non résident. C'est ce second critère qui permet de justifier de la structuration de notre plan. Alors ces deux régimes peuvent-ils être jugés comme équivalents ou égalitaires ?

La question n'est pas dénuée d'intérêt car la cession d'une résidence secondaire représente une même réalité que l'on soit résident ou non. Or, si la réalité sous-jacente est la même, il semble bien que les conditions et les conséquences induites par ces régimes d'imposition ne puissent permettre de les considérés comme égaux. Dès lors, s'ils ne le sont pas, est ce que ces différences sont justifiées et compatibles avec le droit international ? Cette question sera abordée en fin de chapitre dans un paragraphe consacré à la conformité de ces solutions au droit international, en particulier du point de vue de la conventionalité et de l'acquis communautaire. Mais, les autres cessions immobilières doivent au préalable être analysées pour pouvoir obtenir un panorama le plus exhaustif possible bien que de nombreuses hypothèses aient été écartées originellement de notre travail.

C - L'imposition de l'investissement locatif :

Le reste des cessions envisagées portent sur l'investissement locatif[560] qui de par les règles fiscales quant à l'imposition de la plus-value d'une part, des règles d'exonération d'autre part comme il a été vu, reçoivent un cadre particulier en droit français justifiant cette distinction entre immobilier locatif, résidence secondaire et résidence principale. Une autre distinction doit aussi être apportée relative aux différents types de locations, la classiquement location nue ou la plus rare location meublée. Enfin, le fait qu'il existe des régimes fiscaux particuliers promouvant cet investissement locatif par des avantages fiscaux subordonnés à des conditions relevant en partie de la résidence fiscale doit être relevé.

1) Résidents

Le résident fiscal a la possibilité d'investir dans de nombreux supports immobiliers qui génériquement connaissent tous le même traitement fiscal, à savoir sur la base d'une location nue, une imposition des loyers au titre des revenus fonciers et en cas de cession, une imposition

[560] Si d'autres types de cessions immobilières sont abordées, elles feront l'objet d'un trainement spécifique.

de la plus-value immobilière (selon les modalités vues plus haut). Mais ce dernier peut également investir en retenant des dispositifs particuliers qui pourraient lui faire bénéficier d'avantages fiscaux. Par ailleurs, à un investissement classique en location nue, il lui est possible d'opter pour une location meublée qui elle-même pourrait bénéficier d'avantages fiscaux particuliers.

a) **Des modalités variables en fonction de l'actif**

Le panorama de dispositif d'investissement en matière immobilière est riche et diversifié, plaçant l'investisseur dans une situation confuse quant à la solution financière qu'il faille retenir en la matière. De fait depuis maintenant près de 35 ans, la France en fonction des législatures et des gouvernements leurs propose des dispositifs incitatifs en matière immobilière Robien, Borloo, Malraux, Scellier, Duflot, Pinel[561]…L'examen de chacun de ces dispositifs ne parait pas nécessaire à la progression de notre travail Deux justifications peuvent appuyer ce choix. D'abord, ces dispositifs sont réservés aux résidents français, et ne sont donc pas proposés aux non-résidents. Par conséquent, leur non admissibilité aux non-résidents écarte de fait leur pouvoir explicatif pour illustrer des traitements fiscaux différents. D'autre part, ces dispositifs ont comme principale caractéristique de conditionner les avantages fiscaux à des locations nues et à des loyers relativement modérés afin de pouvoir bénéficier de mesures permettant « d'éliminer » l'imposition au titre des revenus fonciers. En d'autres termes, l'imposition des revenus suit les modalités du régime commun d'imposition, soit celui des résidents.

La seconde grande tendance en matière locative s'articule autour de la location meublée qui bénéficie, encore actuellement, fiscalement de régime avantageux. Cependant, si du point de vue des revenus générés par cette activité, il a été montré l'intérêt de l'adoption d'un statut de LMNP[562] et d'adopter le cadre défini par le dispositif initié avec le système Censi-Bouvard, l'examen de la cession de ces actifs immobiliers amène à la conclusion que de différence avec

[561] Pour un approfondissement de ces mécanismes, voir : Memento Pratique Lefebvre, Fiscal 2017, éditions Francis Lefebvre, Mai 2017, 1607 pages.

[562] Loueur Meublé Non Professionnel

le régime commun, il n'en existe pas. Les remarques précédentes peuvent donc être réitérées dans le cas de la cession de biens dédies à la location meublée ainsi que dans le cas où le statut LMNP a été adopté.

Par contre, il en irait autrement dans le cas de la cession de biens exploités dans le cadre de la location meublée mais qui seraient soumis au statut LMP. Ce statut attribuant à son détenteur la qualité de professionnel, ce serait alors les plus-values sur cession de biens professionnels qu'il nous faudrait envisager, ce que nous ferons dans un prochain développement.

b) **Mais un régime commun quant à l'impôt sur la plus-value**

Cette dernière précision permet de repousser toutes particularités de ces dispositifs en matière de plus-value immobilières et donc les replacer sur une même ligne que celle de l'investissement locatif en location nue que l'on peut qualifier de classique. Les conditions d'impositions de la plus-value ainsi que celles relatives à l'exonération potentielle de cette cession sont les mêmes que dans le cadre retenu pour les « résidences secondaires ». A savoir, une détermination de la plus-value qui se calque sur la différence entre prix de cession et prix d'acquisition. La plus-value brute peut alors faire l'objet d'abattements pour année de détentions. Enfin, dans le cas d'une première cession par un résident qui n'est pas propriétaire depuis plus de quatre, une exonération pour cause de remploi peut être demandée (voir paragraphe précédent).

En termes de taux, celui applicable dans le cas de la résidence secondaire de 19 % sera aussi appliqué dans le cadre de ces plus-values sur cession. Comme il l'avait été déjà signalé, il n'existe pas de différence en termes de taux d'imposition lorsqu'il s'agit de la cession d'un bien immobilier autre que la résidence principale.

A cette imposition au titre de l'impôt sur le revenu se cumule l'ajout de la CSG/CRDS qui se calculera sur la même assiette et qui pourra bénéficier, dans les mêmes conditions que celles présentées plus haut, d'une exonération totale au bout de trente ans.

2) Non résidents

L'analyse de la cession d'un tel bien par un non-résident ne présente pas de grande différence par rapport à la cession de sa résidence secondaire par le même individu.

a) **Un traitement similaire aux résidents aujourd'hui**

La cession d'un bien locatif par un non-résident va suivre les mêmes règles que celle relatives au résident confronté à une situation identique. Cela se traduira par le calcul d'une plus-value selon les mêmes modalités, puis une diminution de la base de la taxation sous l'effet des abattements pour années de détention. Par ailleurs, cette plus-value est également soumise à la CSG/CRDS depuis le 1 janvier 2016.

De la même façon, l'exonération au titre du 150 U, II, 2, peut être obtenue si les conditions sont remplies, c'est-à-dire que la cession a lieu dans un délai de quatre ans depuis le départ du territoire.

La cession d'un bien immobilier meublé devra s'appréhender aussi par analogie avec les conditions prévues pour le résident. Ce point se limite au statut de LMNP.

b) **Mais discriminatoire par le passé :**

Pour rappel, le taux d'imposition sur la plus-value a été de nombreuses fois modifié depuis le début de la décennie pour aujourd'hui placer le résident et le non résident sur la même ligne (cf. infra 2.2.2). Il ne sera pas développé davantage car il nous semble que cela constituerait une redondance inutile par rapport au point précédent.

D - L'imposition des biens professionnels

L'imposition relative à des plus-values réalisées sur les biens immobiliers professionnels doit suivre les règles de détermination des plus-values professionnelles. En l'occurrence, la base taxable se calcule en tenant compte des amortissements pratiqués depuis la date d'acquisition et qui sont, à la fois inscrits en comptabilité et acceptés en déduction par l'administration fiscale. Ces propos sont valables dans les deux cas envisagés, soit la cession par un non résident français d'un bien immobilier situé en Suisse et celle d'un bien immobilier situé en France vendu par un non résident suisse.

Nous savons que dans le cas d'une imposition en Suisse, le problème de la coexistence ou de la substitution entre les systèmes monistes et dualistes peut apparaitre. Toutefois, ce problème se règle assez facilement comme il a été possible de le voir précédemment. Le second problème porte sur les cotisations sociales qui devraient être supportées sur la base cette cession et qui du fait du De Ruyter ne devrait pas permettre de ponctions sociales du côté suisse puisque le vendeur serait un résident français devant cotiser en France. Comme il a été signalé plus tôt, aucun élément factuel n'a pu être collecté pour asseoir cette interprétation. Le problème du professionnel frontalier installé donc en Suisse requiert une autre réponse puisqu'il pourrait être soumis au régime suisse de protection sociale.

L'analyse symétrique amène à penser que la plus-value est imposée en France selon les règles professionnelles et ne devraient pas entrainer de soumission au régime sociaux pour les mêmes raisons qu'exposées dans le cas précédent. Il est curieux de noter qu'en ce cas ni les cotisations sociales françaises, ni la CSG/CRDS ne devraient pouvoir être prélevées. Par contre, les cotisations au régime indépendant suisse devraient, elles, être déclenchées. L'ensemble de ces remarques portent pour des biens immobiliers qui ont une nature professionnelle et qui sont meublés ou nus.

Cependant, il faut relever un cas particulier qui est celui constitué par un résident suisse qui disposerait du statut de LMP et qui procèderait à une plus-value sur un bien immobilier. Dans ce cas, il pourrait prétendre comme le résident à bénéficier de la disposition prévue par le

code général des impôts[563] relative à une exonération totale ou partielle de la plus-value. Soumise à conditions d'octroi, cette exonération permet pour les « professionnels » depuis plus de cinq ans de ne pas être tributaire de l'imposition au titre des plus-values professionnelles. L'interrogation à laquelle les juridictions ont dû répondre portait sur le fait que les non-résidents puissent ou non se prévaloir de cette même disposition.

En l'occurrence, une première affaire adressée au Tribunal administratif de Toulon[564] visait l'application d'un taux de 33.33% à une plus-value immobilière réalisée par une société de personnes dont les associés étaient résidents suisses et qui exerçait une activité de loueur en meublé professionnel. Le Tribunal a retenu l'inégalité de traitement dans cette affaire et a tranché pour une imposition au taux de 16% rétablissant ainsi l'égalité de traitement.

Sur recours[565], la Cour administrative d'appel de Marseille s'est prononcée[566] sur le jugement rendu par le Tribunal. Non seulement cette cour a repris l'argumentaire de la précédente pour justifier de ce jugement initial, mais elle a de plus analysé la situation sous l'angle de la qualité de loueur meublé professionnel requis pas la défenderesse. En procédant de la sorte, la cour a pu statuer que la partie attaquée dans le recours devrait bénéficier des conditions de l'art.151 septies prévoyant une exonération de la plus-value (si les conditions sont remplies) puisque d'une part, le statut de LMP était effectif, d'autre part les conditions d'attribution étaient remplies et qu'enfin de compte les conditions d'imposition des plus-values immobilières devaient être les mêmes entre résidents et non-résidents suisses du fait de la convention de 1966[567].

---

[563] Art.151 septies CGI :

[564] Jugement du Tribunal administratif de Toulon, 8 novembre 2012, n° 1100628.

[565] recours, enregistré le 21 février 2013, présentée par le ministre de l'économie et des finances

[566] Arrêt de la CAA de Marseille du 21 avril 2015, 7ème chambre - formation à 3, N° 13MA00737.

[567] Art.15 al.4 de la convention précitée.

En statuant ainsi, la cour a repris l'exigence de l'égalité de traitement en matière de plus-value immobilière et a de plus élargie le bénéfice de dispositions particulières aux non-résidents suisses. Dans cette affaire, le cumul des dispositions nationales quant à la plus-value des LMP et celle de la convention internationale en matière d'égalité ont été occultée par l'administration qui s'est vue donc rappeler la portée de ces textes et de leurs cumuls. Cette affaire est par ailleurs intéressante à de nombreux titres puisque si les modalités d'imposition de la plus-value ont été analysées, la Cour a également englobé dans son exégèse la nature de cette plus-value et aussi précisé que ces dispositions s'appliquaient aux sociétés de personnes. C'est la question du mode de détention qui va être maintenant effleurée.

E - La détention indirecte d'un bien et la vente de parts de SCI

Précisons tout d'abord que ce paragraphe se limitera aux biens immobiliers qui constituent soit une résidence secondaire soit un bien locatif et qui sont détenus par l'intermédiaire de société civile immobilière à l'exclusion des autres formes de société de personnes visées par l'art 8 du CGI. Ce choix se justifie principalement par la littérature juridique plus aboutie dans le cas de cette détention laissant à penser que c'est la forme la plus répandue parmi les propriétaires. Toutefois, comme l'ont fait remarquer certains auteurs[568], il n'est pas possible aujourd'hui de mesurer ce phénomène. Une autre justification tient à la volonté d'écarter le problème du traitement de la nationalité de la société détentrice en générale, de la SCI en particulier[569].

1) L'assimilation des parts à l'immeuble

[568]Perreau-Saussine, L., SCI, Aspects de droit international privé, La Semaine Juridique. Notariale et Immobilière, n°47, 2013.

[569] Fouquet, O., Peut-on distinguer la résidence et la nationalité des sociétés ?, revue trimestrielle de droit commercial et de droit économique, édition Dalloz, 2010 p.819

Ainsi, l'utilisation de la SCI dans le cadre d'une transaction présentant un caractère d'extranéité n'est pas dénuée d'intérêt[570] puisque comme précédemment mentionné, elle permet l'assimilation du point de vue fiscale. La dématérialisation de l'immeuble offerte par la SCI et les parts qui la représentent permettent d'envisager la cession de l'immeuble ou la cession des parts. Civilement, les tribunaux ont rappelé la nature mobilière de ces parts alors que fiscalement la cession de ces parts sera soumise à la fiscalité immobilière[571]. C'est en particulier le cas depuis la loi de finances 2008[572] qui assimile les parts de sociétés à prépondérance immobilière (françaises ou étrangères) à l'immeuble réattribuant de fait le droit de lever l'impôt à la France lors de la réalisation de plus-value immobilière[573]. Cette « indépendance[574] du droit fiscal » par rapport aux dispositions civiles trouve sa concrétisation dans la rédaction de l'article 150 U du CGI. Plusieurs remarques peuvent être retenues.

D'abord, il est aisé de comprendre que, auparavant, la cession de telles parts relevait de l'imposition au lieu de résidence du détenteur, c'est-à-dire à l'étranger et du fait de la convention fiscale en vigueur à l'époque, dans le cas suisse à une taxation en Suisse. Rappelons que les plus-values mobilières, dont les parts sociales ont « adopté » la nature, sont exonérées d'imposition en Suisse lorsqu'elles ont réalisées dans un cadre « privé ».

Ensuite, cette distinction nous amène à faire la remarque suivante. C'est ici que l'on voit poindre « la faille » quant à l'assimilation puisque c'est en travaillant sur la nature civile des parts, en les triturant de la plus belle des façons, que l'on pourra avantageusement réduire la note fiscale résultant de la cession ou de la transmission et ce en comparaison avec le résultat issu de la simple cession de l'immeuble.

---

[570] Andrier, P., La société civile française et le résident en Suisse, Revue de droit privé et fiscal du Patrimoine, Schulthess Editions romandes,2012, pp 1-27**.**

[571] Andrier, P., La société civile française et le résident en Suisse, Revue de droit privé et fiscal du Patrimoine, Schulthess Editions romandes,2012, pp 1-27**.**

[572] Art.27 loi de finances 2008 (no 2007-1822 du 24 déc. 2007).

[573] Kornprobst, E., cession des droit sociaux, régime fiscal, Régime des plus-values sur titres de sociétés à prépondérance immobilière, répertoire des sociétés, janvier 2017.

[574] Kornprobst, E., cession des droit sociaux, régime fiscal, régimes particuliers propres aux parts de sociétés non soumises à l'IS, répertoire des sociétés, janvier 2017.

Enfin, il est bien évident dès lors que du fait de l'assimilation fiscale, l'intérêt de la détention d'un bien immobilier de manière indirecte est discutable d'un point de vue fiscal comme par exemple pour la résidence principale. Il convient néanmoins de préciser que cette utilisation est possible dans tous les cas de figure envisagés, soit pour la résidence principale, la résidence secondaire ou bien encore l'investissement locatif. Dès lors si différence il y a, elle ne peut provenir que de la personne des associés ce qui supposerait qu'un associé résident et un associé non-résident ne seraient pas traités de la même manière alors qu'ils présenteraient le même profil.

Cette potentialité s'est vu confirmer dans le cadre franco belge où une jurisprudence constante du Conseil d'Etat selon laquelle des parts de SCI étaient assimilées à des biens meubles et, du fait de l'interprétation faite de la convention attribuait à la Belgique le droit de fiscaliser les revenus (ce qu'elle ne manquait pas de faire[575]) s'est vu modifiée lors du décision récente[576]. Dans sa décision, le Conseil d'Etat s'est prononcée sur le fait de savoir si la plus - value réalisée par un résident belge lors de la cession de ces parts dans une SCI relevait d'une imposition française en vertu de l'interprétation de la convention signée entre la France et la Belgique[577].

En l'occurrence, le Conseil d'Etat a confirmer le position de l'administration française de lever l'imposition sur de telles plus-values et pour cela s'appuie sur les dispositions internes qui prévoient une taxation de ces cessions de parts basée sur celles réservées à la cession du bien immobilier lui-même. Dès lors, une cession pourrait soit être soumise à une imposition équivalente à celle frappant les personnes physiques lors de la cession de parts de SCI non soumises à IS ou bien encore si la SCI est soumise à IS, la cession serait frappée d'un taux libératoire. Si cette décision est informative à différents niveaux, il faut probablement en retenir d'une part la volonté de la France d'homogénéiser le traitement de ces plus-values, et ce quelque soit le non résident concerné (belge, suisse ou autres…) et d'autre part, de s'appuyer davantage

[575] Cour de cassation, 29 septembre 2016, F.14.0006.F (Décision belge amenant à double imposition)

[576] Conseil d'Etat, 24 février 2020, n° 436392.

[577] La convention du 10 mars 1964 entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenu.

sur son droit interne que sur les conventions pour justifier et argumenter sa position comme l'arrêt en question l'a mis en exergue.

2) Pas de différences quant aux associés résidents et non-résidents

L'analyse des textes et de la jurisprudence amènent à penser que résidents et non-résidents se retrouvent sur un pied d'égalité en termes de traitement fiscal de la plus-value sur cession immobilière. Il est toutefois nécessaire de préciser si cette égalité doit être entendue du fait de la qualité d'associés, du fait de la qualité de résidents ou de non-résidents ou bien encore des deux critères réunis. C'est la question de la territorialité et de l'intermédiation qui est adressée ici.

D'abord le cas de l'analyse de l'intermédiation par l'introduction d'une SCI dans le cadre de la détention d'un bien vendu par un résident. Les paragraphes précédents ont permis de mettre en lumière le poids de l'article 150 U du CGI quant à l'imposition des gains occasionnels réalisés par les particuliers, en l'occurrence lorsque ces gains proviennent d'une cession immobilière. Dans ce contexte, le résident bénéficiait des dispositions offrant une exonération possible de ces gains lors de la cession de sa résidence principale ou lors de la première cession d'un logement (art 150 U. II.1bis)[578].

Conformément à notre hypothèse d'analyse, le bien est maintenant détenu au travers d'une SCI et dans ce cas le résident associé se retrouve dans une situation très similaire à celle qui aurait été la sienne dans le cadre d'une cession directe. Il faut cependant mettre en lumière une différence générée par la cession de parts de SCI détenant un bien immobilier. Si l'art.150 UB CGI vise le traitement fiscal des parts de « SPI, dont les parts de SCI », il indique clairement que les modalités d'impositions sont les mêmes que celles applicables à la détention directe, à l'exception des exonérations du 150 U II, dont celle notables du 1 bis lors de la première

[578] BOFIP, Plus-values immobilières, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-20120912, 2012, 12/09/2012 et suivants

cession[579]. Cet art.150 UB CGI inscrit donc bien une divergence de traitement pour un résident du fait de la détention directe ou indirecte brisant en cela la parfaite « transparence » supposée de la SCI.

Dans le cas de l'associé non-résident, les alternatives dans le cas d'une cession directe permettent aux non-résidents de se rapprocher du résident confronté à la même situation. En cas de cession des parts de SCI, c'est l'article 244 A bis qui fonde l'assujettissement et emporte l'imposition côté français. Il indique que les modalités sont les mêmes que dans le cadre d'une cession en directe par un non-résident, exception faite, logiquement de l'exonération relative à la cession de la résidence principale mais aussi à la cession d'un bien dont ce serait la première mutation à titre onéreux. Il y aurait donc bien là une divergence de traitement selon le mode de détention du bien.

Ainsi exposé, la détention indirecte se voit discriminée dans le cas d'un non résident mais de la même manière que dans le cas d'un résident. De ce point de vue il y égalité de traitement entre associés résidents et associés non-résidents. L'inégalité réside dans le mode de détention et ceci quel que soit le lieu de résidence de l'associé ou du propriétaire direct. Cette inégalité ne s'appuie donc pas sur un caractère de territorialité mais sur un mode de détention. Il est toutefois surprenant que ce mode de détention ne souffre pas de divergence fiscale dans d'autres situations comme par exemple lors de la cession de la résidence principale ou bien encore lorsque la cession est corrélative à un transfert du propriétaire dans une résidence médicalisée (EMS dans le cas suisse).

3) Un résultat obtenu à l'aide de dispositions différentes

Ce petit paragraphe sans remettre en cause les apports précédents est consacré à l'analyse structurelle des dispositions fiscales permettant l'imposition des associés non-résidents de SCI

[579] BOFIP, Plus-values immobilières, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-20120912, 2012, 12/09/2012 et suivants

détenant un immeuble en France en cas de cession. Il a été relevé tout au long des développements précédents que du point de vue fiscal, aucunes différences n'avaient été identifiées dans la codification fiscale suisse concernant l'imposition des résidents et des non-résidents confirmant en cela le fait que de discriminations fiscales, il ne « pouvait en subsister » en droit fiscal suisse.

L'analyse menée dans le cas français avait déjà permis de pointer à de nombreuses reprises que la structure du code général des impôts avait retenu une segmentation particulière afin de distinguer les règles d'imposition relevant du résident et celles relevant du non-résident. Cette distinction a été retenue une nouvelle fois dans le cas des associées de SCI.

Il n'est pas nécessaire de reprendre l'ensemble des articles du CGI qui attribuent la taxation de la plus-value immobilière à la France (art.164 B), ainsi que l'assimilation des parts de la SCI à l'immeuble et les modalités d'impositions, respectivement d'exonérations (art.244 A bis). Cependant, cette rapide énumération sans bien sûr vouloir prétendre être exhaustive renforce le sentiment que le non-résident « bénéficie » d'un statut particulier qui permet aux législateurs de le stigmatiser aisément. Cette approche bute sur les principes d'égalité et de non-discrimination dont il a été fait mention de manière séminale dans ce travail, ce qui contraint le législateur à devoir faire preuve d'une constante ingéniosité afin de maintenir cette distinction et d'autre part de ne pas ouvrir (ou maintenir) une inégalité de traitement.

En l'occurrence, le point précédent a fourni une claire illustration de la lourdeur de cette approche (en particulier en comparaison avec le système helvétique), lourdeur d'autant plus dérangeante qu'elle n'a pour objectif que de replacer le non-résident sur un pied d'égalité avec le résident. Une des conséquences de cette multiplication de textes qui, au final ne vise qu'à obtenir un traitement universel, peut être source de complexité supplémentaire et par la même permettre la réalisation d'objectifs qui sont, de fait, contradictoires avec le but initialement recherché (exemple de l'exonération lors de la première cession dans le cas suisse et sa conformité avec la CDI de 1966).

Ce petit développement, relatif à la structure et à l'approche retenues par le code général des impôts, arrivé à son terme, il semble nécessaire de poursuivre l'analyse en complétant les traitements précédents par un examen des inégalités de traitements identifiés jusque-là en fonction de leur conformité relativement à la conventionalité et au TFUE[580]. En effet, la démarche appliquée s'est contentée d'énumérer les situations au cours desquelles les dispositions nationales (tant suisses que françaises) pouvaient être à l'origine de violation du principe d'égalité et de celui de non-discrimination. Dans le contexte qui est le nôtre, du fait du caractère d'extranéité qui caractérise la cession du bien immobilier par un non-résident, la force de rappel à laquelle les dispositions nationales se verront soumises provient fondamentalement de textes juridiques de « rangs supérieurs » à savoir la convention de 1966 et l'acquis communautaire. Cette force de rappel conventionnelle est la même pour la Suisse et pour la France puisque les deux pays se sont engagés à en respecter les dispositions alors que dans le cas du TFUE et des dispositions communautaires, sa portée à l'égard de la Suisse s'explique par la signature des accords bilatéraux et non pas par une adhésion à l'Union Européenne, comme c'est le cas pour la France.

[580] Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : traité de Lisbonne le 13 décembre 2007.

III - L’imposition de la plus-value et sa conformité au droit international

Ce sera donc sur la base de ces deux dimensions que la conformité des règles fiscales françaises va être analysée. Cet examen suppose bien entendu que certaines pratiques nationales puissent être considérées en contradiction avec les dispositions conventionnelles ou celles du TFUE (ou bien encore les deux). C’est idéalement fondé sur les développements précédents que ces anomalies supposées pourront être identifiées. Or, il sera probablement utile de rappeler que les différences de traitement ne sont pas forcément contraires au droit international en générale, au regard du TFUE en particulier.

Redécouvrir les conditions d’acceptation de différence de traitements selon le « droit européen » permettra déjà de préciser si, dans le cas de différence avérée, ces dernières sont compatibles avec cette dimension européenne. La question se posera alors de connaitre sa conformité avec les dispositions conventionnelles.

A - L’égalité de traitement prévue par la CDI et par le TFUE dans le cas du non résident suisse

Tout d’abord, il convient de relever que si la convention de 1966 porte exclusivement sur la dimension fiscale relative aux opérations transnationales, les dispositions du TFUE sont pour le moins non spécifiquement relatives à la fiscalité mais ont une portée plus générale. C’est par conséquent à l’aune de principes généraux, dont le respect doit aussi s’entendre d’un point de vue fiscal, que la conformité au TFUE et par ce biais à l’absence de traitement différencié que l’analyse menée doit nous conduire.

En ce qui concerne la convention[581], celle-ci promeut bien évidemment l'égalité de traitement et l'exclusion de toute discrimination et comme il a précédemment été signalé, met en exergue de manière distinctive[582] ce principe en matière de taxation de la plus-value immobilière. Cette disposition a le mérite de poser clairement une égalité de principe absolue entre résidents et non-résidents en matière de taxation de la plus-value et plus précisément en matière de détermination de la base imposable[583].

C'est d'ailleurs sur la base de cette disposition conventionnelle que le Conseil d'Etat[584] a statué sur l'égalité de traitement qui devrait être appliquée aux non-résidents suisses dans le cas de cession, non pas en corrigeant une pratique visant à différencier la base imposable, mais en alignant les taux d'impositions des non-résidents suisses (33,33%) sur ceux des résidents (16%). On observera que l'égalité prescrite par cette disposition s'entend non pas de la base taxable mais du taux d'imposition. On objectera à ce moment précis de notre développement que ce qui semble protéger et bénéficier aux résidents suisses ne peut être élargi aux autres non-résidents du fait de l'absence d'un équivalent de l'article 15 dans les autres conventions entre la France et des Etats tiers.

Dès lors, les potentielles protections des non-résidents doivent être recherchées ailleurs qu'au sein des conventions et accessoirement être trouvées parmi les dispositions communautaires, ce qui par ricochet s'appliqueraient aussi aux non-résidents suisses. Ainsi, l'acquis communautaire pourrait fournir deux arguments juridiques afin de placer l'égalité de traitement comme une évidence aux yeux de l'administration fiscale française.

---

[581] Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966.

[582] Art 15 al.4 de la Convention de 1966 : « Les gains provenant de l'aliénation des biens mentionnés aux par. 1, 2 et 3, tels qu'ils sont retenus pour l'assiette de l'impôt sur les plus-values sont calculés dans les mêmes conditions que le bénéficiaire soit résident de l'un ou de l'autre Etat contractant ».

[583] Il n'est pas ici exprimé clairement que le taux d'imposition ne puisse ne pas être différencié entre résident et non-résident et dès lors cette égalité doit s'entendre que du point de vue des règles de détermination de l'assiette d'imposition.

[584] CE, 9e et 10e ss-sect., 20 nov. 2013, n° 361167, min. c/ M. Aaron : JurisData n° 2013-027147 ; Dr. fisc. 2014, n° 3, comm. 81, concl. F. Aladjidi, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 2014, n° 149.

Le premier découle du principe de liberté de circulation des capitaux[585] qui interdit que mouvements de capitaux ainsi que les paiements puissent être restreints entre les pays membres mais également entre les pays membres et les pays tiers. L'application de ce principe assure que les conditions quant à la taxation[586] et au paiement[587] de la taxation soient dépourvues de toute différenciation entre résidents et non-résidents. A priori ce principe européen implique que cette égalité de traitement soit aussi reconnue dans le cadre des opérations avec des pays tiers étendant de fait son bénéfice hors du « territoire européen ».

Dès lors, si différentiation il y a au niveau de la taxation de la plus-value, cette différentiation doit être considérée comme contraire à ce principe sauf à trouver des dispositions particulières les autorisant. A ce propos, il faudrait discuter de ce qui est réellement considéré comme normal et ce qui relève de l'exceptionnel, ou formulé autrement, la liberté de circulation ne serait qu'une exception.

Ces exceptions sont contenues dans les art.64 et art.65 du TFUE et limitent de fait la liberté de circulation par des clauses de gel ou bien par des clauses de comparabilité (de discrimination) dont l'existence et la reconnaissance sont conditionnées à de nombreux éléments tels que les dates de création de ces limitations ou l'objectif poursuivi par ces limitations. Pour résumer, le principe de liberté de circulation souffre d'exceptions permettant, sous conditions, d'instituer des restrictions qui ne sont pas contraire à l'ordre juridique européen et donc national. Ainsi formuler, les restrictions, si elles existent ne sont pas forcément à remettre en cause.

La clause de gel définie par l'art.64 du TFUE permet « d'engager par exception »[588] et ceci sous deux conditions. D'une part, les restrictions au principe de liberté de circulation peuvent être acceptées si elles trouvent leurs origines précocement à la date du 31 décembre

[585] Art.63 TFUE (ex art.56 du Traité instituant les Communautés européennes)

[586] La détermination de la taxation différenciée quant à sa base et à son taux

[587] La nécessité d'un représentant fiscal pour certains non-résidents par exemple

[588] Delaunoy, B., L'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux, Droit fiscal, n°47, 2012.

1993[589]. D'autre part, les restrictions doivent se limiter à des investissements directs, y compris les investissements immobiliers[590].

Concernant la clause de comparabilité, l'art.65 du TFUE institue le fait que les Etats membres ont le droit de traiter différemment les non-résidents s'ils ne se trouvent pas dans une situation objectivement comparable[591]. Ainsi, le traitement différencié vis-à-vis des non-résidents ne doit pas couvrir une discrimination déguisée à leur encontre mais au contraire sanctionné une situation qui de fait est caractérisée par une inégalité objective caractérisée. L'approche ne se base donc pas sur une situation parfaitement égale ou exactement similaire mais sur une situation jugée objectivement comparable[592]. Cette formulation introduit une dimension de jugement afin d'établir le niveau de comparabilité, ce qui peut s'interpréter favorablement ou pas en fonction de la situation à analyser. Voilà postuler les arguments relatifs à l'imposition de la plus-value immobilière du point de vue international dans le contexte retenu, il est maintenant possible de les décliner aux situations pouvant être considérées comme inégalitaires, soit du point de vue de la taxation, soit du point de vue de l'exonération.

B - Discrimination quant à l'exonération au titre de la résidence principale

Il peut apparaitre abscons de s'interroger sur le bénéfice attribuable à un non-résident du fruit de l'exonération de la plus-value réalisée lors de la cession de sa résidence principale. Toutefois, cette question prend tout son sens dans le cas de départ à l'étranger, en l'occurrence en Suisse, de résidents français qui dès lors procèdent à la cession de leur résidence principale. Cette situation existe, elle a souvent été décriée par l'intensité avec laquelle elle pouvait se

[589] Art.64 al.1 TFUE

[590] Art.64 al.2 TFUE

[591] Bokdam Tognetti, E., Libre circulation des capitaux et pays tiers : la fragilité du permafrost : Revue de jurisprudence fiscale, n°4, 2014, p.315.

[592] Maitrot de la Motte, A., Dans quelle mesure l'article 164 C du CGI restreint-il la liberté de circulation des capitaux ?, note sous CE, plén.fisc., 11 avril 2014, n°332885, min.c/Mme Lappe : Jurisdata 2014-008221, Droit fiscal, n°25, 2014.

répéter (du fait de l'instauration de l'ISF par exemple ou encore « d'exit tax »), mais qui à notre humble avis représente un réel phénomène.

La question est de savoir si, en l'occurrence, des résidents français quittant le territoire pour s'installer en Suisse pourraient profiter de l'exonération offerte par l'article 150 U du CGI quant à leur résidence principale. Dans le développement consacré à ce thème, les conditions d'octroi ont pu être détaillées et portaient sur la qualité de ce que doit être considérée comme une résidence principale et le moment où la cession doit être considérée comme compatible avec cet article.

Cette interrogation a été posée au Tribunal Administratif de Paris[593] qui a dû se prononcer d'une part sur le bénéfice de cette exonération lors d'un départ en Suisse, et à titre subsidiaire à une réduction de l'impôt demandé (la cession ayant eu lieu en 2012 et soumise à la taxation du tiers). Ce dernier a rejeté les demandes faites, à titre principal et subsidiaire. Il a été fait appel de ce jugement auprès de la Cour d'appel de Paris qui s'est prononcée[594] sur les deux objets. Concernant la demande subsidiaire, soit la réduction de la taxation du tiers, la cour a retenu suivant en cela les dispositions de l'article 15 al.4 de la convention de 1966 et les mémoires en défense émis par le ministère de l'économie et des finances depuis le premier prononcé du jugement en faveur de cette demande, les arguments des plaignants et a donc tranché en leur faveur contredisant en cela les premiers juges. Il faut retenir que le raisonnement s'est fondé ici sur la convention de 1966 et l'égalité de traitement qu'elle institue. C'est donc une source d'interprétation des textes qui, si ignorée régulièrement jusque-là devenait fondamentale avec cet arrêt.

En ce qui concerne la demande principale, à savoir l'exonération au titre de la résidence principale, la cour ne s'est en aucune façon appuyée sur la convention et cette égalité instituée pour en réfuter le bénéfice. Il convient de corriger la formulation précédente en précisant qu'aucune allusion n'a été faite en référence à la convention pour justifier de sa position. Seules

[593] TA de Paris du 12 novembre 2014, n°° 1305304/1-1.

[594] CAA de Paris du 2 février 2016, n° 15PA01016, M. Marteau

les dispositions du droit national en matière d'exonération de la plus-value relative à la cession de la résidence principale ont été mobilisées pour déterminées si un non–résident pouvait s'en prévaloir. Ainsi précisé, il en découle que les textes interprétatifs sont ceux appliqués à un résident puisque de non-résident dans ce domaine il n'y en a pas. De cette séquence, deux conclusions peuvent en être tirées. La première, aucune différence n'a été faite entre résident et non-résident en l'espèce, le principe d'égalité n'a pas pu donc souffrir de la moindre atteinte. La seconde remarque permet de mettre en lumière que la cour a considéré que pour juger de l'applicabilité de cette exonération, le non-résident devait se voir soumis aux mêmes règles en la matière que le résident. De manière surprenante, la cour n'a pas écarté par principe le bénéfice de l'exonération, par contre elle a voulu statuer sur le fait de savoir si les conditions d'octroi étaient réunies sans prise en compte du statut (de non-résident).

Ainsi contextualisé, les juges ont analysé la cession de la résidence dite principale en fonction de la doctrine et de la jurisprudence en la matière, c'est-à-dire par rapport à un résident. Selon le droit fiscal, le bénéfice de l'exonération peut être obtenu même si la résidence n'ait plus la résidence principale sous certaines conditions dont un délai raisonnable de vente et la preuve que le cédant ait entrepris toutes les démarches pour s'en séparer au plus tôt. Dans le cas jugé, la cour a bien noté que la cession s'est déroulée dans un intervalle compatible avec la pratique mais s'est basée sur le fait que le cédant n'avait pas entrepris toutes les « diligences nécessaires » pour procéder à cette vente. En d'autres termes, la cour semble indiquée que si ces diligences avaient été entreprises, le bénéfice de l'art.150, U,II,1° du CGI aurait pu être reconnu.

Cet arrêt est intéressant à plusieurs titres. D'abord sur le fait que la cour ne s'est pas prononcée directement sur, finalement le point qui lui était soulevé, le bénéfice de l'exonération de la résidence principale pour les non-résidents. Ensuite, la cour n'a pas retenu les implications de la formulation de l'art.244 A du CGI qui écarte le bénéfice de cette exonération comme celles de sa doctrine qui indiquent que la « non-résidence fiscale s'apprécie au jour de la cession »[595]. Puis, la cour sans se référer à l'article 15 de la convention de 1966 a traité de fait

[595] BOFIP, RFPI - PVINR - Personnes concernées, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVINR-10-10-20150701, 2015, n°20.

le non-résident suisse sur un pied d'égalité avec le résident français. Enfin, la cour par son approche ne ferme pas la porte à une reconnaissance de cette exonération au bénéfice des non-résidents.

A l'issue d'un autre litige, Le Conseil Constitutionnel[596] a été amené à s'exprimer sur la constitutionnalité de ce régime d'exonération différencié entre résident et non-résident lors de la cession de leur résidence principale. La Haute Cour a reconnu le caractère constitutionnel de ce régime différencié institué par les règles fiscales puisqu'il correspondait à des situations objectivement différentes entre résident et non résident. La messe semble dite du moins pour les non-résidents autres que suisses.

En effet, si le Conseil Constitutionnel s'est prononcé sur la constitutionnalité du régime, il ne s'est pas étendu sur sa conventionalité (pratique habituelle du Conseil). Il indique d'ailleurs que l'application de l'art.244 A du CGI doit s'entendre sous réserves des conventions internationales. La force de rappel de la Convention de 1966 entre la France et la Suisse, et l'égalité qu'elle présuppose en matière de plus-value-immobilière, semble devoir pouvoir encore produire certains effets dans le futur. Par ailleurs, il est aussi curieux de voir que l'administration limite le bénéfice de l'exonération liée à la résidence principale à une résidence fiscale maintenue en France alors qu'elle reconnait le bénéfice de l'exonération liée à une première cession dans le cas d'une installation à l'étranger.

Cette reconnaissance se conforme à l'application du principe de libre circulation des capitaux ce qui suppose que son rejet dans le cas exprimé lors de la Question Prioritaire de Constitutionalité doit interroger sur son fondement. Cette exonération quant à un autre logement doit aussi être analysée selon le prisme du droit international.

[596] C.C., Décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017

C - Une discrimination quant à l'exonération de la résidence secondaire

Ainsi, la résidence secondaire, conformément à notre plan[597], doit permettre également d'illustrer une potentielle inégalité de traitement entre résident et non-résident. Le régime d'exonération des résidents en la matière (art150 U,II, 1bis du CGI) est censé se réfléchir dans celui des non-résidents (art 150 U , II, 2° du CGI), Il ne peut être considéré d'ailleurs comme le pendant au régime d'exonération sur la résidence principale. C'est un régime spécifique qui s'applique uniquement aux non-résidents et qui se distinguent sur le fond et la forme de ceux applicables aux résidents.

Pour rappel, l'art.150 U, II, 2° du CGI instaure une exonération lors de la cession d'un logement par une personne physique non-résidente (de certains Etats membres ou signataires de conventions) à condition que cette dernière ait été domiciliée en France pendant au moins deux ans avant la date de cession. La teneur de l'art.150 U, II, 1°bis du CGI prévoit-elle que seuls les résidents peuvent se prévaloir de l'exonération et ceci sous conditions de non-propriété au préalable (quatre ans).

Le régime d'exonération du non–résident s'applique à un seul logement sans conditions quant au fait d'être déjà propriétaire de sa résidence principale à l'étranger, a contrario si le régime d'exonération du résident s'applique, cela n'est le cas que pour un unique logement mais à la condition que le cédant ne soit pas propriétaire de sa résidence principale.

Enfin, la portée de l'exonération dans le cas du régime du résident est fonction de la quote-part réinvestie dans l'acquisition de la résidence principale alors que rien de tel dans le cas du non-résident qui ne se voit pas contraint par l'utilisation de la plus-value exonérée mais qui voit son exonération se limiter à 150 000 euros. Autres conditions supplémentaires pour le

[597] Il a été explicité la raison pour laquelle le plan suivi distingue la résidence secondaire de l'investissement locatif et n'a pas adopté la formulation du code sur l'exonération de la première cession d'un logement visé à l'art.150 U , II, 1°bis.

non-résident, que la cession s'effectue dans un délai de cinq ans après son départ de France, ou sans condition de délais, qu'il dispose du logement depuis le 1 janvier précédent l'année de cession.

La mise en parallèle de ces deux régimes permet d'identifier le fait que des conditions personnelles, matérielles et financières différencient l'application de ces deux régimes. Cependant, la compatibilité de ces différenciations avec le droit international doit être discutée puisqu'il semble possible de monter que résident et non résident mis à part le pays de résidence fiscale pourrait se trouver traiter de manière inégale d'un point de vue fiscal.

Le cas le plus patent serait celui d'un non-résident propriétaire en France d'un logement mais pas de sa résidence principale, ayant été résident fiscal français qui cèderait ce logement pour acquérir une résidence principale dans son pays (éventuellement en France). Ce dernier ne pourrait prétendre à une exonération de la plus-value équivalente à ce qui serait obtenu par un résident et devrait se contenter de celle offerte au titre de l'art.150 U, II, 2° du CGI à savoir un maximum de 150 000 euros. La situation serait donc identique mais le résultat fiscal différent.

D'un point de vue conventionnel, les conditions de déterminations de la plus-value seraient les mêmes, le taux d'imposition également, seuls divergeraient les modalités de l'exonération offertes. De la même manière que pour la résidence principale, l'article 15 al.4 de la convention de 1966, dans le cas d'un non-résident suisse semblerait pouvoir offrir une « protection » puissante car instituant une égalité parfaite entre personnes couvertes par la convention en matière de plus-value immobilière. Sur la base de cet article, on voit mal comment les autres conditions telle que le délai imparti pour réaliser la cession, la disposition du bien au 1 janvier de l'année précédente celle de la cession du bien ou bien encore le non bénéfice de l'exonération si le bien cédé était détenu au travers d'une société translucide tiendraient dans le cas d'un litige.

D'un point de vue conventionnel, ces remarques sont pertinentes du fait de la convention de 1966 et de cet article 15. Les autres non-résidents qui ne seraient pas au bénéfice d'une convention incluant une telle formulation ne devraient pas pouvoir se targuer de la même

protection. En effet, les clauses de non-discriminations contenues dans les conventions pratiquement ne visant que celles basées sur la nationalité[598]. Ces derniers ne peuvent s'en remettre qu'aux entraves potentielles constituées envers les TFUE par ces régimes. Ces entraves seraient aussi manifeste à l'égard des non-résidents suisses.

Comme introduit initialement, le principe de liberté de circulation des capitaux est institué par l'article 36 du TFUE qui semble devoir être entravé par l'impossibilité pour les non-résidents de bénéficier des exonérations, dans les mêmes conditions, prévues aux art 150 U, II, 1° et 1 bis du CGI (soit au titre de la résidence principale et de la première cession d'un autre logement).

Les situations au cours desquelles ce principe serait bafoué sont légions et combattues par la jurisprudence européenne[599] [600]. Dans le cadre de notre travail, il est possible en complément du précédent, de citer le cas où le passage au statut de non-résident fait perdre le bénéfice de ces exonérations comme par exemple le fait pour un non résident d'acheter sa résidence principe en France, puis de la vendre après son départ à l'étranger (pas d'exonération sur la résidence principale) alors que si il reste sur le territoire, il bénéficiera de l'exonération. Cette illustration qui porte sur la résidence principale vient dont renforcer la palette des situations où le principe de libre circulation n'est pas effectif et ce qui de fait revient à décourager le non-résident à investir en France en comparaison avec un résident. Mais ces restrictions ne sont pas, comme précisé précédemment, forcément interdites par le TFUE.

En premier lieu la clause de gel fournit une première illustration de la compatibilité de ces entraves avec le TFUE. Pour rappel, le TFUE dans son article 64 s'accommode d'une telle

---

[598] Mallaret, A., Exonération des plus-values de cession de l'habitation principale ou de la résidence secondaire : L'exclusion des non-résidents est elle contraire aux engagements internationaux de la France ?, Revue de droit fiscal, N°12, 24 mars 2016.

[599] CJCE, 1re ch., 6 oct. 2009, aff. C-562/07, Commission c/ Espagne : Rec. CJCE 2009, I, p. 9953 ; Europe, 2009, comm. 449, note M. Meister ; RJF 1/2010, n° 88. – V. L. Bernardeau, Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (juill./déc. 2009) : Dr. fisc. 2010, n° 4, 92.

[600] Delaunoy, B., L'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux, Droit fiscal, n°47, 2012.

situation si l'entrave trouve son origine dans des dispositions nationales antérieures au 31 décembre 1993 et si que ces dispositions en concernent que des investissements directs dont les investissements immobiliers.

En l'occurrence, l'art.244 bis A du CGI[601] a toujours[602] permis de taxer les non-résidents de manière différente de celle des résidents (en fonction du taux et du le régime d'exonération) ce conforte la France dans son bon droit de différencier puisque la condition temporelle est satisfaite. La seconde condition, portant sur la matérialité et le fait que l'investissement visé relève d'un investissement direct nécessite quant à elle plus de précisions. Si l'investissement immobilier est clairement visé épar l'article 64 du TFUE, son interprétation par la Haute Cour européenne a permis d'en préciser la portée.

En effet, cette dernière a eu l'occasion de s'exprimer à de nombreuses reprises sur les conditions[603] matérielles relatives à l'application de l'art.64 du TFUE. En l'état, cette condition porte sur les investissements directs dont il faut comprendre qu'ils permettent par leur détention d'exercer une activité économique. Ainsi, la Cour de justice des communautés européennes a précisé que l'investissement immobilier visé par l'article 64 du TFUE n'englobe pas les investissements immobiliers de type patrimonial[604][605] effectués à des fins privées sans lien avec l'exercice d'une activité économique. Cette distinction majeure entre patrimoine professionnel et privé justifie la nouvelle interprétation faite de l'article 164 C du CGI (qui à l'époque instituait la différence de traitement entre résidents et non-résidents) et qui le faisait rentrer en opposition avec cette jurisprudence européenne. Conséquemment, Le CE[606] s'alignera sur cette

[601] introduit dans le droit français par une loi du 19 juillet 1976

[602]Dinh, E., Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014. Revue de droit fiscal, 2015.

[603] CJUE, 3e ch., 17 oct. 2013, aff. C-181/12, Yvon Welte : Dr. fisc. 2014, n° 4,comm. 91, concl. P. Mengozzi, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 1/2014, n° 106. – V. E. Dinh, Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 : Dr.fisc. 2013, n° 9, 170, n° 30 et s. – CE, 9e et 10e ss-sect., 26 déc. 2013, n° 360488, M. Kramer : JurisData 2013-031340 ; Dr. fisc. 2014, n° 4, comm. 92, concl. F. Aladjidi, note G. Ladreyt.

[604] Arrêt de la CJCE du 17 octobre 2013, C-181/112, Yvon Welte.

[605] Investissement directs immobiliers relevant de la rubrique I de l'annexe I de la directive n°88/361.

[606] CE, 9ème et 10ème section, 26 décembre 2013, n° 360488, min.c/ M et Mme Kramer, concl. F.Aladiji, note G.Ladreyt.

position et rejettera la différence instituée précédemment. Ainsi analysé, l'art.150 U du CGI ne peut se prévaloir de la clause de gel prévu par l'article 64 du TFUE pour différencier résidents et non-résidents en matière de plus-value immobilière. Qu'en est-il dès lors de la clause de comparabilité ?

La clause de comparabilité s'appuie sur des situations qui ne sont pas jugées objectivement comparables pour justifier d'une différence de traitement. Les dispositions de l'art.150 U, II, 1 et 1 bis permettent de différencier le traitement fiscal applicable à un résident qui aurait transféré sa résidence avant la cession de son bien. Il semblerait que cette situation soit a priori objectivement comparable mais que le traitement fiscal soit différencié. L'art.65 du TFUE rencontrerait probablement beaucoup de difficultés à être mobilisé en la circonstance. Cette clause de comparabilité a souvent été retenue[607] pour rejeter des taux de taxation différenciée au niveau européen[608] mais, à notre connaissance, aucune situation jugée ne s'est penchée sur un potentiel bénéfice de l'exonération de la plus-value élargi à des non-résidents. Il convient dès lors de rester attentif à l'évolution de la jurisprudence sur ce sujet.

Au terme de ce développement consacré à la conformité au droit international des dispositions de l'art.150 U, il apparait que celles-ci ne soient pas assurées tant pour les dispositions relatives à la résidence principale que celles portant sur la première cession. Tant la convention de 1966 et son article 15 que les principes communautaires tels que la liberté de circulation des capitaux semblent être entravées par ces dispositions. De surcroit, la clause de gel comme la clause de comparabilité ne paraissent pas pouvoir justifier la différence de traitement instituée. Il serait encore toutefois possible d'envisager une conformité au droit international de ces entraves à la condition qu'elles répondent à une condition impérieuse d'intérêt général et que cette restriction soit proportionnée au but poursuivi[609]. Cette hypothèse

[607] Maublanc, J.P., Inconventionalité du taux de tiers frappant les plus-values immobilières des non-résidents, AJDI 2013, p.811.

[608] CJCE, 6 octobre 2009, n°C-562/07, RTD eur, 2010.113, chron. L. Coutron.

[609] CJCE, 15 mai 1997, aff. C-250/95, Futura Participations SA et Singer : Rec. CJCE 1997, I, p. 2471 ; RJF 2/1997, n° 757.

ne sera pas envisagée dans le cadre de notre travail car, nous semble-t-il, cette analyse s'éloignerait trop du pourtour envisagé de notre travail.

D - Une discrimination quant au locatif :

Logiquement, les remarques précédentes pourraient être reprises lorsqu'il s'agit de la possible discrimination envers les non-résidents lors de la réalisation d'une plus-value immobilière (pour un bien locatif). Nul n'est besoin de répéter, le lecteur l'aura en mémoire. Cependant, il semble qu'une remarque supplémentaire doive être adressée en matière d'investissement locatif en relation avec le principe de liberté de circulation des capitaux.

Comme indiqué plus haut, les dispositifs visant à promouvoir la construction neuve sont légions et font bénéficier leurs bénéficiaires d'avantages fiscaux importants tels que le suramortissement sur un nombre limité d'année. En procédant de la sorte, la France a placé les résidents ayant souscrits à ces dispositifs dans une situation favorable à celle qui vaudrait pour un résident ayant décidé d'investir à l'étranger. Cette posture présente selon les autorités européennes une entrave à ses principes et c'est logiquement que La Commission européenne[610] a décidé de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'un recours contre la France pour discrimination dans le domaine de la fiscalité s'appliquant à des logements neufs.

Ainsi attaqué, le système placerait les résidents français dans une situation d'inégalité ce qui serait contraire à l'objectif de libre circulation des capitaux promus par le TFUE. Il convient de noter que dans le cas suisse, la plus–value n'étant pas directement impactée par ces dispositions, un non-résident suisse ne pourrait se plaindre de traitement inégalitaire. Par contre un résident français au bénéfice de cette mesure, qui transférait sa résidence fiscale en Suisse ne serait pas défavoriser au titre de la plus-value, mais peut-être le serait-il au titre des amortissements extraordinaires qu'il souhaiterait déduire. Dans ce cas, ce nouveau non-résident

[610] Commission Européenne, Fiscalité: la Commission assigne la France devant la Cour de justice de l'UE pour fiscalité immobilière discriminatoire, Communiqué de presse, 30 octobre 2011.

conserve le bénéfice des déductions passées mais se verra refuser le bénéfice des déductions futures. Le critère de résidence fiscale (ici de non-résidence fiscale) est critique dans l'attribution des avantages fiscaux. C'est une conséquence du fait que ces bénéfices sont réservés aux résidents.

Il est alors possible de s'interroger sur la conformité internationale de cette discrimination quant aux non-résidents dans les conditions d'accès à ces régimes. Si le but de ces dispositifs est de favoriser la construction et l'offre de nouveaux logements, il semble sans conséquences que ces logements soient financés par des résidents ou des non-résidents. Ne pas admettre le bénéfice de ces dispositifs aux non-résidents représente d'une part un potentiel manque d'opportunité pour le secteur de la construction, d'autre part une entrave à la liberté de circulation des capitaux puisque les flux monétaires ne se dirigeront pas vers la France. Selon cette approche, qui apparait être symétrique à celle de la Commission européenne exposée plus tôt, mais du point de vue de l'accès en France à ces dispositifs, la restriction qui en résulte pourrait être discutée. Comme signalé précédemment, la restriction ne semble pas contrevenir à la conventionalité liant la France et la Suisse, mais plus probablement l'acquis communautaire qui couvre par extension la Suisse.

En reprenant les éléments précédents, l'art.64 et 65 du TFUE pourraient fournir un support à cette restriction. Bien que ce ne soit pas l'objet de notre travail, il semble que la clause de gel ne puisse pas être invoquée par la France car la démarche patrimoniale guidant l'investissement semble manifeste. Reste la clause de comparabilité qui nécessite de pouvoir se fonder sur une analyse objective des situations. C'est là toute la question, deux investisseurs dont les résidences fiscales se situent pour l'un en France et pour l'autre à l'étranger et en l'occurrence en Suisse sont-ils objectivement comparables ? La réponse à cette question requiert des approfondissements qui ne seront malheureusement pas apportés ici mais qui présentent un intérêt certain.

Une piste de réponse pourrait résider dans le parallèle qu'il est possible de faire entre un résident et un non-résident quant à leur résidence secondaire en France. Dans l'hypothèse où il est considéré que hormis la résidence fiscale, leur situation est en tout en point comparable, il apparaitrait très difficile de ne pas porter le même jugement sur deux investisseurs situés de

chaque côté de la frontière. Il est vrai que ce paragraphe porte sur le bénéfice des suramortissements et non pas sur la plus-value imposable, toutefois, ce développement nous semble devoir être intégré puisque à l'approche fiscale répond l'approche financière qui intègre la globalité des flux financiers pour emporter la décision. Les gains fiscaux liés aux amortissements font parties de la plus-value globale d'un investissement. C'est cette approche globale qui justifie aussi en partie le passage par une SCI.

E - Une discrimination quant aux taux d'impositions et aux associées de SCI

Comme nous l'avons vu plus antérieurement, les non-résidents, dont les suisses, ont longtemps été soumis à une imposition plus lourde que les résidents lors de la cession d'un bien immobilier. L'argument retenu par le Conseil d'Etat[611] pour remettre en cause la portée de l'article 244 A du CGI s'appuie sur sa conformité avec la convention de 1966 et tire les conséquences de l'inégalité de traitement qu'il génère en opposition avec les dispositions conventionnelles. En un mot, l'article 244 A du CGI se voit reproché son inconventionnalité[612].

Cette inconventionnalité a été souvent discutée en parallèle des apports et protections offertes par l'acquis communautaire[613]. Le principe de liberté de circulation des capitaux ainsi que celui d'égalité de traitement constituent assurément la clé de voûte de cette protection et amène à s'interroger sur son étendue[614]. Cette interrogation semble toute naturelle car le principe de liberté de circulation s'entend bien entendu au sein des pays membres de l'Union Européenne et de leurs résidents mais également à l'endroit des pays tiers et ceci tant du point

---

[611] CE, 9e et 10e ss-sect., 20 nov. 2013, n° 361167, min. c/ M. Aaron, concl. F. Aladjidi, note A. Maitrot de la Motte : JurisData n° 2013-027147.

[612] Maitrot de la Motte, A., Le Conseil d'État confirme l'inconventionnalité de l'imposition à un taux majoré des plus-values immobilières réalisées par des résidents suisses. Revue de droit fiscal, n°3, 16 janvier 2014.

[613] Infra 96

[614] Roche, D., Plus-values immobilières des non-résidents : quel avenir pour l'article 244 A du CGI ? La revue fiscale du patrimoine, n°1, janvier 2013.

de vue des mouvements que des paiements. Le pays tiers devrait donc se voir affubler des mêmes prérogatives que le pays membre en la matière. C'est donc logiquement que les réflexions se sont portées sur l'ensemble des dispositions invocables par les résidents des Etats tiers à l'Union Européenne en matière immobilière et auxquelles « les académiques » ont dû s'astreindre de répondre[615]et ceci avant même la décision du CE. Cette exégèse était particulièrement féconde à l'encontre des non-résidents suisses qui devraient s'appuyer sur la convention de 1966 du fait de leur qualité de résidents d'un Etat-tiers, pouvaient aussi se référer à l'acquis communautaire de fait de l'article 63 du TFUE mais surtout capitaliser sur les implications des bilatérales.

En parallèle au taux de tiers, la seconde atteinte à l'égalité souhaitée entre résidents et non-résidents provient du traitement réservé aux associés de SCI. Si le développement précédent visait en particulier le taux de plus-value applicable à un bien détenu en direct, les différences résultantes de la détention indirecte ont été plus résistantes.

Bien que ne portant pas sur le taux, une illustration de cette inégalité porte, comme mentionnée, sur le bénéfice de l'exonération de l'art.150 U du CGI quant aux non-résidents qui ne peuvent en bénéficier si la détention est indirecte. De prime abord, il est nécessaire de rappeler que le droit fiscal français à évoluer pour attribuer à la France le droit de taxer les associés de sociétés transparentes, dont les associées de SCI, lors de la cession d'immeubles. C'est d'abord par un arrêt du CE[616] que l'articulation de l'application des conventions internationales avec les principes d'imposition des sociétés de personnes se voit précisée. En l'occurrence, cet arrêt vient annuler celui de la Cour d'Appel administrative de Paris[617] qui avait écarté l'imposition des associés non-résidents (norvégiens en l'occurrence) d'une société de personnes. Le CE dans cette affaire a précisé qu'« une société de personnes doit être considérée comme résidente de France, laquelle est toujours considérée comme le sujet fiscal, l'associé

[615] Maitrot de la Motte, A., Les résidents des États tiers à l'Union européenne face à l'imposition discriminatoire des plus-values immobilières : réflexions sur les protections offertes par les conventions fiscales internationales et le droit de l'Union européenne, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013.

[616] Arrêt du CE du 11 juillet 2011, n°317024, Sté Quality Invest.

[617] Arrêt de la CAA de Paris, 10 avril 2008, n° 06PA03686, Sté Quality Invest.

n'étant que le redevable de l'impôt. La situation doit ainsi être traitée comme purement interne »[618][619].

Cette jurisprudence de portée générale impacte nécessairement les non-résidents suisses qui de fait pouvaient se voir appliquer les mêmes interprétations. Or, du fait de cet arrêt les taux français applicables aux non-résidents devaient s'appliquer aux associés non-résidents, reprenant par-là la discrimination (taux du tiers par rapport à imposition de 16% puis 19 %) approchée plus haut dans ce texte. C'est donc à une succession d'évolutions tant jurisprudentielles que législatives auxquelles il a été nécessaire de faire appel pour arriver à la situation actuelle.

Cette évolution s'est traduite par un arrêt du Conseil d'Etat[620] qui a institué une taxation des plus-values immobilières chez les associés non-résidents au taux de 19 % soit celui des résidents. L'égalité de traitement est ainsi instaurée suivant en cela les préceptes européens. Dans le cas suisse, un arrêt du Conseil d'Etat[621] précurseur avait déjà rétabli cette égalité au bénéfice des non-résidents ce qui plaçait les associés des deux pays sur le même pied d'égalité. En procédant de la sorte, le Conseil d'Etat a encouragé l'administration, en rapportant sa doctrine[622], qui dès lors appliquait le taux de référence des résidents aux non résidents dans le cas non seulement de cession indirecte mais aussi de cession directe[623]. En quelques années, le chemin parcouru et le revirement de position semble frappant si l'on se remémore les affaires

---

[618] Perrotin, F., Fiscalité des sociétés de personnes : le sort des associées non-résidents, Les Petites affiches, n°178, 07/09/2011.

[619] Serlooten, P., Associés non-résidents d'une société de personnes : comment échapper à l'impôt, Bulletin Joly Sociétés, n°12, 01/12/2011.

[620] Arrêt du CE, 20 octobre 2014, n°367234.

[621] Arrêt du CE , 9éme et 10éme ss-sect. Réun, 20 nov.2013, n°361167.

[622] BOFIP, INT-Convention fiscale entre la France et la Suisse en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune - Règles d'imposition des différentes catégories de revenus - Gains en capital et revenus non spécialement visés, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-INT-CVB-CHE-10-20-70-20140624, 24/06/2014.

[623] Perrotin, F., Associés non-résidents et taxation des plus-values immobilières, Les petites affiches, n°251, 17 décembre 2014.

passées[624][625]. Ce cheminement exprime le poids croissant du droit international fiscal dans la détermination et l'interprétation des règles fiscales nationales. Le poids européen explique une part non négligeable de ces évolutions sachant qu'elles ont une portée globale et non circonvenues aux non-résidents suisses. Ces derniers bénéficient d'ailleurs, en plus d'une convention fiscale, qui du fait de l'article 15 leur permet de bénéficier d'une force correctrice quasi astreignante envers la volonté autonome de l'administration française.

[624] Arrêt de la CAA Paris, 9éme, du 16 octobre 2008, n°07PA01 366, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/Société Adidas.

[625] Lexbase, traitement d'une plus-value réalisée par une société civile suisse au regard de la convention fiscale, n°3618BIT.

IV - Conclusion

En conclusion à ce chapitre traitant de la plus-value-immobilière des non-résidents, deux points doivent, selon nous, être relevés. Le premier porte sur la coordination entre les sources de droit international et les règles domestiques et l'autre sur l'utilisation de nos développements précédents pour identifier des sources potentielles de conflits futurs quant à l'imposition de ces plus-values.

Assurément ce chapitre a été l'occasion de voir comment les règles fiscales domestiques s'accommodaient des dispositions internationales qu'elles soient conventionnelles ou d'ordre communautaire. La partie consacrée à la Suisse a une nouvelle fois pu illustrer la globale compatibilité des règles nationales avec les dispositions conventionnelles ou communautaires. Le fait que peu de jurisprudence en la matière en est révélateur, d'une part du fait de la formulation même des dispositions nationales qui n'instaurent aucune différence de traitement entre résidents et non-résidents et d'autre part, par le nombre que l'on peut supposer assez peu nombreux de situations au cours desquelles des résidents français vendraient des biens immobiliers en Suisse (leur acquisition étant de fait limitée).

L'analyse de la situation française une fois de plus s'est montrée plus ardue de par le choix fait de traiter les non-résidents par une législation spécifique et non pas commune. Ce choix semble ancestral et pourrait s'interpréter comme un découragement planifié, de nature fiscale, envers les détenteurs non-résidents. Ces derniers ayant accès aisément à la propriété immobilière en France. C'est peut-être là que réside une différence fondamentale entre les deux pays qui finalement par leur législation respective ont voulu se conformer au droit international mais de fait souhaitaient différencier les résidents des non-résidents. Dans le cas français, cela s'est traduit pas une fiscalité initiale discriminante à leur égard (art.244 A) qui est venue s'abimer contre les digues conventionnelles et communautaires. Comme signalé pour les non-résidents suisses, en matière de plus-value, les deux sources internationales sont d'un recours certain ce qui n'est pas forcément le cas pour les autres non-résidents qui s'appuient plus volontiers sur les principes européens de liberté de circulation des capitaux et de non-discrimination pour obtenir gain de cause auprès des juridictions françaises ou européennes.

Des développements récents ont permis de clarifier ls position française. Nous aborderons ici le traitement des plus-values par les non-résidents suisses réalisées lors de la cession de leur bien immobilier. De ce point de vue, deux cas de figures ont été envisagées et auxquels la loi et l'administration[626][627] ont apporté une réponse en ce début d'année 2019. La législation française prévoit un certain nombre d'exonération sur les plus-values immobilières en particulier au titre de la cession de la résidence principale et sur les autres biens immobiliers sous conditions de durée et de montant. En l'occurrence, il parait assez antinomique de considérer la possibilité de bénéficier d'une exonération totale de plus-value lors de la cession d'une résidence principale par un non-résident puisqu'il n'y réside pas.

Comme nous l'avons signalé, la question se pose du bénéfice d'une telle exonération dans le cas où le cédant était résident français détenteur de sa résidence principale et ayant quitté le territoire pour s'installer en Suisse dans le cas qui nous concerne. Cette exonération a longtemps été refusée à ces nouveaux non-résidents du fait de leur non situation en France au moment de la cession[628]. C'est bien la condition de non-résident qui prime. Cette situation comme nous l'avions laissé entendre semblait caractéristique d'inégalité de traitement et de discrimination à l'égard des non-résidents. Un premier jugement que nous avions présenté avait écarté des non-résidents du bénéfice de cette exonération non pas en justifiant du statut de non-résident mais en arguant du fait que les contribuables demandant à bénéficier de cette mesure n'avait pas respecté les dispositions en termes de durée pour pouvoir en bénéficier.

Cela laissait présager d'un certain revirement de la part de la justice quant à une telle extension de cette exonération aux non-résidents qui s'est concrétisé par un nouveau jugement[629] de la part du Tribunal administratif de Versailles. Dans ce cas d'espèce, un couple dont le mari fut muté en mars 2013, mis en vente en juin 2013 leur résidence principale qui fut effectivement vendu en février 2014. La juridiction a confirmé le bénéfice de l'exonération à ce couple pour le produit de la vente car d'une part, la résidence principale objet de la vente a

[626] Defrénois flash 14 janvier 2019, n°148 r0, p1.

[627] Defrénois flash 10 janvier 2019, n°144 h2, p5.

[628] Art.244 II. Al.1. CGI.

[629] TA Versailles, 28 juin 2018, n°1503365.

conservé sa nature durant la période de vente, c'est-à-dire qu'elle est restée inhabitée pendant cette période et que la vente s'est réalisée dans le délai d'un an. D'autre part, cette disposition instaurait un traitement différencié et inégalitaire entre résident et non-résident. Il faut malgré tout noté que ce caractère inégalitaire et discriminant n'a pas été jugé par cette juridiction découlé de l'énoncé des articles 244 (propres aux non-résidents) et 150 U (propres aux résidents) mais du fait que cette disposition constitue une restriction à la liberté de mouvements des capitaux prescrit par l'art.63 du TFUE. Il faut donc observer que le jugement s'appuie non pas sur les dispositions nationales antinomiques, non pas sur le contenu d'une convention internationale de double imposition (ici entre la France et la Chine) mais bien sur les principes fondateurs de l'Union Européenne visant à assurer une grande liberté de circulation (des hommes, biens, services et capitaux).

Ce jugement instaurant l'égalité de traitement en matière d'exonération entre résident et non-résident est notable à double titre. En premier lieu, en justifiant l'extension aux non-résidents du fait de l'art.63 du TFUE et non pas en s'appuyant sur des dispositions fiscales et uniquement fiscales. En second lieu en octroyant le bénéfice de cette extension à des non-résidents qui ne sont domiciliés dans un pays membre de l'Union européenne ou au bénéfice d'un accord particulier avec elle.

A cette évolution jurisprudentielle succède un rapport[630] dont nous avons signalé la parution en juin 2018 consacré à « la mobilité internationale des français ». Ce dernier se proposait d'établir un panorama des difficultés auxquelles les français de l'étranger devaient faire face et amenait des propositions pour les résoudre. Parmi celles-ci se trouve l'extension de l'exonération de plus-value sur la résidence principale aux non-résidents. Cette proposition sera reprise dans le cadre de la loi de finances 2019[631]. Cette loi par le truchement de son article 43 introduit donc l'exonération totale sur la cession de la résidence principale pour les non-résidents ainsi que précise l'exonération de découlant de l'art.150 U II.al.2 du CGI pour une

[630] *La mobilité internationale des français*, Rapporteur Anne Genetet, députée LREM de la 11ème circonscription des français établis hors de France. Juin 2018. Rapport demandé par Monsieur le Premier ministre Edouard Philippe par décret paru au Journal Officiel du 17 janvier 2018 et établi sous la tutelle de Monsieur Jean-Yves Le Drian, ministre de l'Europe et des Affaires étrangères.

[631] Loi de finances 2019, n° 2018-1317, 28 décembre 2018.

cession autre que celle de la résidence principale. Pour revenir à la première, le BOFIP[632] précise que deux conditions doivent être remplies pour en bénéficier, à savoir « que la cession soit réalisée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France » « et que l'immeuble n'ait pas été mis à la disposition de tiers, à titre gratuit ou onéreux, entre ce transfert et la cession ». Ces deux conditions correspondent à celles demandées aux résidents pour obtenir cette exonération[633].

La seconde précision porte sur l'exonération contenue dans l'art.150 U II.al.2 et qui par complétude concerne les autres biens immobiliers à l'exception de la résidence principale du non-résident. Selon le BOFIP, comme dans la version antérieure, le non-résident peut bénéficier de 150 000 euros d'exonération dans le cas où la cession porterait sur un logement situé en France à la condition que le contribuable ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession. Pour y prétendre, le contribuable devra avoir conservé la disposition libre de son bien depuis le 1er janvier de l'année précédente la cession de ce bien ou avoir réalisé la cession dans un délai imparti allant jusqu'au 31 décembre de la dixième année suivant son transfert de résidence fiscale (cinq ans auparavant).

Cette évolution législative est certes moins tranchante que la première portant sur l'exonération totale. Elle a cependant le mérite de rendre les dispositions fiscales plus en ligne avec les réalités économiques et les évolutions sociétales auxquelles la population est confrontée confirmant en cela que le départ à l'étranger pour une période plus ou moins longue devenait une chose courante. Cet article met encore en exergue une potentielle différenciation entre les bénéficiaires non-résidents selon qu'ils détiennent un bien pour leur libre disposition ou pour le mettre à disposition d'autrui. Il est possible de s'interroger sur la solidité de cette disposition. Autre élément d'interrogation, le bénéfice de cette exonération est réservé aux non-résidents ayant eu un domicile fiscal en France pendant deux ans. Là aussi, il s'agit d'un caractère discriminant non pas envers les non-résidents dans leur globalité mais envers une

[632] BOFiP, RFPI -PVI , 19 avr. 2019

[633] Defrénois flash 20 mai 2019, n° 150v9, p. 12.

partie de ces derniers. L'objet de ce travail a été de focaliser sur les différences entre résidents et non-résidents, néanmoins, l'analyse de ces dispositions et leur caractère inégalitaire ou discriminatoire potentiel pourrait constituer un prolongement intéressant à notre démarche.

En guise de conclusion sur ce thème des exonérations et leur étendue, nous nous étions questionnés sur la possibilité de cumul de ces exonérations dans le cas d'un non-résident. Schématiquement, ce dernier pourrait d'une part bénéficier de l'exonération lors de la cession de la résidence principale puis dans un second temps pouvoir aussi jouir de l'exonération pour un autre bien dans la limite de 150 000 euros. La réponse donnée par le BOFIP[634] ainsi que confirmée par une réponse ministérielle[635] interdit le cumul des deux exonérations. Ainsi le bénéfice de l'exonération de 150 000 euros est conditionné à la non obtention de l'exonération totale sur la résidence principale au préalable. Là encore il serait intéressant de poursuivre le travail en comparant la situation d'un résident qui aurait bénéficié de l'exonération totale sur da résidence principale, puis aurait acquis une résidence secondaire avant de la céder pour se racheter une résidence principale[636]. Bien que soumis à conditions, cela semblerait possible et admis par l'administration.

Dans le cas suisse, la différenciation se réalise au travers de l'accès au territoire et à la liberté d'acquisition, ici contrainte envers les non-résidents. Cette pratique engendre de fait une entrave au principe de liberté de circulation des personnes et des capitaux qui pourrait nécessiter une action en justice. Mais comme nous l'avons vu, toutes les entraves au principe de liberté de circulation, de capitaux ou de personnes, ne sont pas forcément contraires au TFUE. C'est pour l'instant le cas en Suisse qui du fait d'une législation anciennes envers les étrangers a pu maintenir une restriction à l'accès de la propriété immobilière en Suisse.

Cela explique les évolutions rendues nécessaires de la législation française et la relative grande stabilité suisse et pose insidieusement la question du niveau de protection espéré par les

---

[634] BOI-RFPI-PVINR-10-20-20190419, § 440 et s.

[635] Rép. min. n° 17933 : JOAN, 28 mai 2019, p. 4986, El Guerrab M.

[636] Maublanc, J.P., Les nouvelles dispositions fiscales, AJDJ, 2019, p.196.

non-résidents en vertu du droit international quant à leurs investissements en France et ceci face aux risques de discrimination fiscales.

Cette interrogation se trouve au cœur de notre travail, bien qu'ici limitée au traitement de la plus-value immobilière, puisqu'elle interroge sur la force effective du droit international et sur la force relative de ces sources dans le cas qui nous intéresse. Ainsi posée, cette question a fait l'objet de nombreuses et intéressantes publications[637][638] (même si maintenant un peu datée) où les auteurs s'étaient penchés sur les mesures de luttes contre les discriminations fiscales provenant soit des conventions fiscales, soit des libertés communautaires. Dans le cas du non-résident suisse, il semble qu'il se retrouve dans une situation quelque peu inattendue, voire surprenante. Ne faisant pas partie de l'Union Européenne, la Suisse et ses résidents ne devaient pouvoir se référer uniquement à la convention de 1966 en matière fiscale. La signature des accords bilatéraux lui (la Suisse) a permis de bénéficier de l'acquis communautaire en matière de libertés fondamentales et des principes fiscaux quelles présupposent. De manière générale, les jugements passés ont montré que l'administration française a dû plier devant les entraves à ces principes communautaires et moins face aux dispositions conventionnelles (de Ruyter) laissant présumer que la meilleure protection découle de ces libertés fondamentales.

Dans le cas spécifique suisse et en matière de plus-value, il semble toutefois que la disposition conventionnelle offre également une forte protection aux résidents suisses et ce pour deux raisons. D'abord comme le signifie la convention, l'égalité de traitement doit être respectée en la matière par les deux pays, écartant de principe toute discrimination. La seconde raison provient de la possibilité offerte aux non-résidents suisses dans le cas où il penserait ses droits bafoués de se retourner vers la CJCE en arguant d'une situation discriminante à son égard puisque l'inégalité absolue viendrait entravée « sa liberté » ce qui engendrerait de fait une discrimination avérée. Il se pourrait que le non-résident suisse soit mieux protégé que le non-résident européen.

---

[637] Turot, J., Le juge fiscal et les clauses de non-discrimination, RJF6/1990, p.391.

[638] Martin, Ph., La portée fiscale des libertés communautaires de circulation : réflexions au regard du droit interne, Droit fiscal, n°44, 2000, n°100269)

La seconde réflexion qu'il convient d'apporter ici vise à anticiper certains problèmes futurs qui pourraient éclore tant en France qu'en Suisse. Si le cas français a été déjà longuement scruté et a permis de mettre en évidence un certain nombre de problèmes, il sera simplement ici rappelé leurs existences. Concernant le taux d'imposition de la plus-value, il semble l'avoir ajusté actuellement pour assurer une égalité entre résidents et non-résidents. La même réflexion peut être adressée relativement à l'assiette d'imposition. Par opposition, les conditions d'exonération de l'art.150 U du CGI, persistant dans une approche découplée entre résident et non-résident semble lui fournir un terrain propice à de potentiels litiges du fait d'inégalité qu'il génère quant aux exonérations liées à la cession de la résidence principale ou bien de la première cession d'un bien. Il faut toutefois préciser que pour pouvoir être remise en cause du point de vue de sa conventionalité, cet article doit être couvert par la convention. La dernière aspérité ici soulignée réside dans le prélèvement dont les non-résidents européens et suisses sont sujets au titre de la CSG/CRDS.

Concernant la Suisse, si peu a été écrit, il nous semble pourtant qu'un point d'achoppement puisse apparaitre sur les conditions, non pas d'exonération, mais de suspension de l'imposition lors de la cession de sa résidence principale. Les dispositions cantonales offrent au cédant la possibilité de suspendre l'imposition de la plus-value sous condition de remploi dans une nouvelle résidence principale mais avec une certaine limitation qui porte sur la location de cette résidence principale : elle doit être prise en Suisse. La question est de savoir si cette disposition est conforme du point de vue conventionnel et du point de vue des libertés fondamentales instaurées par les bilatérales.

Du point de vue conventionnel, puisque égalité de traitement il doit y avoir, le raisonnement mené dans le cas français (art.150 U du CGI) semble pouvoir être répété ici. Dès lors, si les conditions de suspension de l'imposition sont couvertes par la convention de 1966, alors il semblerait que lors de la cession de sa résidence principale en Suisse un résident qui voudrait transférer sa résidence principale en France en l'achetant ou en la faisant construire souffrirait d'une inégalité de traitement. Le parallèle avec la situation française semble patent lorsqu'il s'est agi d'illustrer ces inégalités. En effet, hormis la destination finale de la résidence principe acquise ou construite, toutes choses étant égales par ailleurs, le report d'imposition

serait alors refusé alors que les deux contribuables, le résident et le non résident seraient vraisemblablement dans une situation similaire et comparable.

Passer au crible communautaire, les atteintes à la liberté de circulation des capitaux apparaissent patentes de la même manière que dans le cas français. Il ne serait pas optimal pour un investisseur français de quitter la Suisse pour réinvestir en France puisqu'il subirait une imposition plus précoce que s'il restait en Suisse. Par analogie, les clauses de gel et de comparabilité ne semblent pas pouvoir justifier les potentielles entraves à ce principe de circulation des capitaux. Il nous parait que sur ce point particulier, la position helvétique actuelle puisse être sujette à caution. Cette hypothèse ne semble pas dénué d'intérêt car il est possible de penser que cette situation de retour vers la France se soit produite et soit appelée à se reproduire à de nombreuses reprises.

Il est encore intéressant de noter que cette faiblesse de la législation helvétique (fédérale et cantonale), si elle est avérée, ne pourra se prévaloir du mécanisme qui a été mis en avant précédemment. Il s'agissait pour la Suisse de ne pas discriminer les non-résidents d'un point de vue fiscal, mais de limiter leur droit à acquérir un bien immobilier. Une fois cette haie franchie par le non-résident, il devenait de fait l'égal du résident concernant les règles de taxation. Dans le cas du report d'imposition, cette procédure requiert au préalable que l'acquisition ait pu avoir lieu, et donc que la qualité de propriétaire soit reconnue et par là que le statut qui en découle soit le même pour un résident et pour le non-résident. Réintroduire une différentiation, qui n'est bien sûr pas fondée sur la nationalité, mais sur la résidence semble surprenante et à vrai dire malvenue en fonction de ce qui a été écrit ici jusque-là, c'est-à-dire l'absence de différentiation fiscale selon le pays de résidence. La nature bigarrée de cette disposition ne peut laisser que penser qu'elle puisse être remise en cause.

Cette dernière remarque sur le côté discriminatoire fiscalement parlant des dispositions suisses permet de réintroduire un certain équilibre par rapport aux dispositions françaises qui ont été discutées. De ce fait, cette critique rend probablement le système suisse plus perméable à une observation aiguisée de ses dispositions qui peuvent apparaitre (que parfaitement) conformes aux dispositions promulguées par l'ordre international. Cette première estafilade pourrait alors ouvrir la porte à de nouvelles brèches.

Partie III : La transmission à titre gratuit de biens immobiliers

En abordant cette troisième partie, qui suit l'approche temporelle retenue jusqu'alors, sera consacrée à la transmission à titre gratuit du bien immobilier détenu par un non-résident ; il est nécessaire d'en préciser les contours et contenus.

En effet, si la notion de bien immobilier a été développée lors du chapitre II, celle relative à la transmission doit encore être explicitée. Tâche ardue et délicate car sous le vocable de transmission, deux réalités distinctes sont visées, soit les successions et les libéralités.

Avant d'en préciser les caractéristiques, ces deux termes maintenant introduits, successions et libéralités, permettent de justifier notre plan quant à la différenciation qu'il semble nécessaire de faire avec le chapitre consacré à la cession du bien. En fin de compte, cession et transmission partagent certains traits comme celui par exemple pour le propriétaire actuel de ce bien de s'en séparer au profit d'un tiers et ce au travers d'un contrat exprimant sa volonté. Cependant, cession et transmission s'écartent d'une vision commune en ce sens qu'elles n'expriment pas la même notion de continuité. En effet, les conséquences de la cession font que l'ancien propriétaire, par la signature de ce contrat devient étranger à ce bien. Par la transmission, succession et libéralité, il importe au défunt ou au donateur que le bien soit attribué à une personne « choisie » soit en fonction des règles de dévolution soit en fonction de sa volonté propre. Il s'agit pour le défunt ou le donateur de transmettre à ces héritiers ou légataires une partie de son patrimoine et par ce truchement d'assurer une certaine continuité.

C'est donc dans cette notion de continuité, non pas de la personne physique mais celle de son patrimoine que réside la particularité de la transmission. Pour ce faire, le législateur a prévu des règles relatives à cette transmission, successions et libéralités dont l'une des caractéristiques est de protéger certaines personnes et au premier rang d'entre elles les enfants. Cette protection juridique des enfants (éventuellement du conjoint) consiste finalement à reconnaitre que si le défunt ou le donateur souhaitent transmettre leur patrimoine, ce souhait bien qu'il exprime leur

volonté se voit contraint d'où l'adage exprimant cette situation « on ne peut pas déshériter ces enfants ».

Le verbe est lâché « déshériter », verbe qui se confond parfois avec « exhéréder » et qui nous permet d'aborder une des difficultés récurrentes de ce travail, celle relative à sa dimension internationale et au recours à deux droits nationaux. En effet, France et Suisse ont établi des législations particulières visant à régler les problèmes découlant des successions et des libéralités. Cependant, ces législations si elles s'intéressent à des situations qui pourraient être qualifiées d'identiques n'en donnent pas forcément des traitements équivalents et génèrent en conséquence des droits dont la portée est toute différente. Reprenons notre exemple relatif au fait de « déshériter » ou «d'exhéréder » un héritier. Schématiquement, l'action de déshériter un héritier consiste dans les deux pays à exclure un héritier de sa part sur la succession. Si cette action peut être envisagée de chaque côté de la frontière, cette pratique reste toutefois interdite par rapport à certains héritiers, à savoir les héritiers réservataires. En effet, dans ce cas, sa qualité de réservataire lui assure une protection potentiellement plus forte sur la succession et donc sa part lui doit « réservée ». En droit français, l'exhérédation est interdite sur la personne des descendants, elle est par contre autorisée sur les autres réservataires. En droit suisse, l'exhérédation de l'art.477 ccs est quant à elle possible sur la totalité des réservataires, ceci si des conditions strictes sont respectées. Cette illustration nous permet d'étayer notre propos sur les difficultés que peuvent générer les transmissions présentant un caractère d'extranéité.

Les transmissions envisagées dans le cadre d'un bien immobilier situé sur un autre territoire que celui de domicile du défunt ou du donateur (éventuellement de celui de l'héritier ou du donataire) posent de nombreux problèmes tels que, sans prétendre être exhaustif, le droit qui régit la succession ou la donation, la reconnaissance d'actes étrangers, les règles particulières relatives à un immeuble… Il est aisé de penser que le droit international pourra aider à clarifier les situations de confusion afin d'éviter les conflits de règles ou de juridictions. A ce titre, les évolutions européennes en matière de succession peuvent représenter un apport décisif en simplifiant notamment le traitement des successions transnationales en matière de conflit de lois. Il en va tout autrement en matière de libéralités qui elles restent le parent pauvre du droit international conventionnel et restent dépendantes des droits internes dans leur dimension d'extranéité.

Ces remarques préliminaires se sont principalement portées sur les règles de droit civil qu'il faut prendre en compte lors d'une transmission ce qui parait bien normale vu sa nature civile et patrimoniale. Cependant, l'objet de cette recherche s'intéresse plus particulièrement à la dimension fiscale de ces problèmes transfrontaliers dont celui de la transmission.

Si le droit fiscal s'appuie nécessairement sur les qualifications civiles en la matière il serait faux et pour le moins limitatif de ne faire dépendre la réalité fiscale que de la seule dimension civile de la transmission. Le droit fiscal dispose aussi de son autonomie que ce soit en termes de taux, d'assiette, d'exonération et d'interprétation de la transmission. De plus, le droit fiscal connait lui aussi un droit international susceptible de clarifier les situations litigieuses entre deux Etats. On pense ici manifestement aux conventions de doubles impositions en matière de successions et éventuellement de donations[639]. Dans ce domaine la situation franco-suisse s'est avérée des plus compliquées au cours des dernières années comme le chapitre I l'avait rapidement esquissée.

Dans cette troisième partie, de manière cohérente avec notre approche chronologique initiale et dans le but de montrer la progression des relations entre la France et la Suisse en matière de transmission à titre gratuit, il sera choisi de segmenter la dernière décennie, et d'ainsi caractériser les évolutions en la matière, en fonction de l'application effective (ou non) du droit international. L'idée générale étant de montrer comment les dispositions internes s'articulent avec les dispositions internationales quand elles existent. C'est encore l'enchevêtrement du droit civil et du droit fiscal dont il sera question.

Au cours du chapitre VI, ce sera la situation qui prévalait avant la disparition de la convention sur les successions qui sera décrite. Cette réalité s'appuie d'abord, sur les dispositions relatives au droit international en matière de successions et donations, autrement

[639] Les conventions de double imposition sur les donations sont assez rares pour exemple : La Convention fiscale du 12 octobre 2006 entre la République française et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions et sur les donations est entrée en vigueur le vendredi 3 avril 2009.

dit sur des traités et conventions internationales applicables et pas seulement sur la convention fiscale. Il s'agit donc de préciser ce qui constitue les sources internationales de droit dont la portée n'est pas que fiscale mais avant tout civil. A cette base civile, il faudra lui apporter les compléments de nature fiscale provenant de la convention de double imposition existante alors entre les deux pays. Il parait nécessaire de devoir analyser cette convention afin de comprendre les enjeux pour les deux pays en matière de succession. Cette analyse permettra aussi de comprendre les raisons qui ont poussées la France à dénoncer la convention alors en vigueur et celles qui ont convaincues la Suisse de ne pas ratifier la nouvelle convention. Un dernier développement sera consacré aux donations qui rappelons-le n'étaient pas couvertes par la convention.

A la suite de la disparition de la convention au 31 décembre 2014, le vide conventionnel que cette disparition provoque sera analysée au travers du chapitre VII. Ce vide, en partie analysé dans le chapitre précédent, verra son étude prolongée par le recours aux dispositions civiles nationales dont le poids se voit renforcé. En effet, en absence de convention fiscale, la fiscalité nationale s'applique sans autres considérations en matière de succession et de donation. La souplesse et l'atténuation de la taxation recherchée ne peut provenir essentiellement que des dispositions civiles en termes de droit matrimonial, de succession qui permettent d'identifier les personnes recevant le patrimoine et la valeur des actifs reçus. La fiscalité devant se baser sur ces éléments pour fixer la taxation, la fiscalité des successions est alors clairement influencée, voire dépendante, du droit civil en général, du droit matrimonial et successoral en particulier. « L'autonomie fiscale » est ici très relative.

Le chapitre VIII opère un retour sur la dimension fiscale des transmissions à titre gratuit. Prenant en compte les éléments précédemment introduits (chapitre VII) soit un vide conventionnel fiscal et un rôle majeur des dispositions civiles, ce chapitre décrit les principales mesures fiscales offertes à des non-résidents par chacun des droits nationaux français et suisse. Cette sorte d'état des lieux de la situation fiscale se traduira, à l'instar de la partie finale du chapitre I, sur la présentation succincte des différents cas de figure pouvant se présenter en termes de successions et donations « transnationales ». En procédant de la sorte, les possibles doubles impositions seront facilement indéniables. Cependant, l'intitulé de ce chapitre se réfère à la date du 17 août 2015 comme étant une date couperet à l'effectivité des propos présentés. En fait, cette date correspond à celle de la mise en œuvre du règlement européen sur les

successions qui présente de nouvelles possibilités aux contribuables dans le choix de la loi s'appliquant à la succession. Du fait de ce règlement, le choix a été fait des éléments dont la portée est valide jusqu'à la date de l'entrée en vigueur du règlement, sans préjuger que ces propos restent valables après la mise en œuvre du règlement. Les choix qu'il propose incluant la situation décrite dans ce chapitre, il en découle que malgré ce règlement, il est possible de conserver un statu quo.

C'est donc logiquement que le chapitre IX se penche sur ce règlement européen dans la mesure où les options qu'il introduit en termes de droit peuvent modifier le traitement fiscal des successions et « donations » internationales, non pas qu'il ait une portée directement fiscale mais parce qu'il permet par la liberté de choix qu'il introduit de modifier les répartitions civiles et donc les valeurs transmises, valeurs servant de base à la taxation. Ce chapitre IX vise donc à présenter les possibilités offertes aux non-résidents, par leur anticipation, de gérer au mieux la fiscalité de leur transmission du fait de l'introduction de ce règlement mais encore en envisageant d'autres solutions qui seront ici abordées.

.

Chapitre VI : L'évolution de la fiscalité des successions et des donations entre la France et la Suisse au 31 décembre 2014

A la lecture des différents articles consacrés à l'évolution de la relation fiscale entre la France et la Suisse dans le domaine fiscal de la succession, il est facile de constater que les soubresauts ont été pléthore ces dernières années menant à ce qui pourrait paraitre comme une solution ultime, pourtant moins exceptionnelle qu'il ne pourrait y paraître, c'est-à-dire la dénonciation en date du 31 décembre 2014 de la Convention sur les successions de 1953[640],

Au cours du chapitre I consacré à la résidence fiscale et à sa détermination, les règles relatives de chaque pays pour les successions et aux donations ont été présentées sans toutefois que l'on analyse les étapes qui ont menées à la rupture entre les deux pays. Cette analyse doit maintenant être dirigée afin de comprendre les facteurs expliquant cette décision radicale et ainsi de permettre de dessiner la situation qui découlera de cette dénonciation.

En premier lieu, les litiges entre la France et la Suisse en ces matières sont globalement réglés par les dispositions du droit international tant par la ratification de traités internationaux, que par le respect des « règles et règlements » européens et finalement par les conventions bilatérales entre ces deux pays. Les apports du droit international tant civil que fiscal sont donc une source de solutions aux potentiels problèmes qu'il nous faut préciser afin de pouvoir mettre en évidence les carences que la dénonciation de la convention de 1953 pourrait générer. Ceci permettra de cristalliser la situation à la veille des crispations de nature fiscale relatives aux successions qui n'ont pas manqué d'éclatées en 2012.

[640] Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, conclue le 31 décembre 1953.

Le cadre international étant posé, il sera alors aisé, dans un second développement, de préciser les traitements fiscaux des successions présentant un caractère d'extranéité. Ce sont donc les dispositions fiscales antérieures à 2012 qui seront analysées mettant en exergue les arguments que chacun des deux États mettront en avant dans la négociation visant à réviser cette convention de 1953.

Or, comme le passé l'a montré cette nouvelle convention révisée n'est jamais entrée en vigueur, laissant place à un vide conventionnel dans le domaine de la fiscalité des successions. C'est donc opportunément qu'un examen des situations similaires où des pays ayant dénoncé des conventions fiscales laissant planer ainsi le risque d'une double imposition sur leurs contribuables sera menée. Par ce biais, les problèmes suggérés par cette carence, les solutions pouvant être apportées à ces problèmes dans ce contexte de vide conventionnel seront riches d'enseignement pour notre travail. Cela constituera notre troisième point.

Sur la base des observations découlant du point trois, le recours aux droits nationaux fiscaux en matière de successions (et de donations) sera rendu nécessaire puisqu'il semble qu'a priori, aucune source autre ne puisse être mouvementée. Ainsi décrite, cette quatrième composante cherchera à dessiner les contours d'une imposition présentant un caractère d'extranéité sur la base des deux droits nationaux.

I - Droit international applicable aux successions et donations

Chacun des deux pays disposent de leur propre droit international dont les traits ont été façonnés par leurs caractéristiques nationales internes et par le droit international ratifié par leurs autorités. Une description de ces textes en matière civile et fiscale permettra de poser le cadre dans lequel le problème doit être résolu.

A - Les principes internationaux du droit international privé en successions et donations

1) En matière de succession

Les sources du droit international en matière de succession doivent bien entendu se concevoir en fonction de la mise en œuvre du règlement européen à compter du 17 août 2015, ce qui va bien au-delà de la date couperet, d'origine fiscale, que nous avions annoncée pour le 31 décembre 2014.

La question sous-jacente est toujours la même à savoir, comment concilier des dispositions étrangères qui rentreraient en « conflit » avec la législation nationale (française ou suisse en l'occurrence) lors d'une succession présentant un caractère d'extranéité. C'est clairement le rôle du droit international privé qui est ici recherché. Cependant, et à la différence du droit international public qui consacre généralement des règles de portée internationale, la systématique du droit international privé veut que chaque Etat dispose de sa propre législation de droit international privé[641]. Le droit international privé se caractérise donc principalement par une législation nationale qui vise à circonscrire et attribuer les compétences nationales en

[641] Leupin, Y., La prise en compte de la masse successorale étrangère en droit successoral suisse – Etude de droit suisse et de droit comparé (cité: Leupin), p. 176 ss; Dutoit, Droit international privé suisse, 4 ème édition (cité: Dutoit), n. 4 ad art. 86.

termes de tribunaux et de lois applicables. Dans le cas suisse, ces dispositions ont été rassemblées lors de l'élaboration de la loi sur le droit international privé[642]. Cette loi est complétée par la Convention de Lugano qui traite tout particulièrement des problèmes de reconnaissance et d'exécution en matière civile et commerciale[643] entre les Etats membres de l'Union européenne et des Etats tiers. Dans le cas français, les dispositions relatives au droit international privé sont d'une part plus diffuse (car situées dans différents instruments des codes civils et autres français), mais encore pendant longtemps largement influencé par la jurisprudence[644].

Par ailleurs, le droit international privé est aussi traversé par des conventions qui cherchent ou ont cherché à régler, même partiellement, la question des successions présentant un caractère d'extranéité. C'est le cas notamment de la convention de La Haye du 5 octobre 1961 relative aux conflits de lois en matière de forme des dispositions testamentaires[645] ou bien encore la convention du 2 octobre 1973 sur l'administration internationale des successions (seulement ratifiée par trois états)[646]. Ce sont ces textes qui ont pu apporter une aide précieuse aux règlements de situations souvent complexes mais dont il faut signaler la portée modérée dans le cas de conflits de lois. Il est encore aisé d'appréhender que ces textes bien qu'utiles, sont, par leurs faiblesses relatives à une faible diffusion et reconnaissance, une des raisons à l'adoption d'un règlement européen en la matière.

En complément à ces textes internationaux multilatéraux, il convient d'ajouter que chaque Etat est libre de recourir à une multitude de conventions bilatérales en matière de succession. Ces dernières s'attacheront alors à préciser un point particulier tel que la

---

[642] Loi fédérale sur le droit international privé (LDIP) du 18 décembre 1987.

[643] Convention concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale (Convention de Lugano, CL) conclue à Lugano le 30 octobre 2007 .

[644] Naz, D., Rubido, J.M., Questions pratiques en droit successoral France- Suisse et le règlement européen sur les successions Revue de droit privé et fiscal du Patrimoine, Schulthess Editions romandes, 2013 p. 49-79.

[645] Convention sur les conflits de lois en matière de forme des dispositions testamentaires Conclue à La Haye le 5 octobre 1961 Approuvée par l'Assemblée fédérale le 8 juin 19711Instrument de ratification déposé par la Suisse le 18 août 1971 Entrée en vigueur pour la Suisse le 17 octobre 1971.

[646] Bonomi, A., Le règlement européen sur les successions et son impact pour la Suisse, La Semaine judiciaire – doctrine, Société genevoise de droit et de législation, 2014 II pp. 391- 433.

compétence judicaire ou le droit applicable. Dans d'autres cas de figures, il s'agit au travers de ces conventions de régler la reconnaissance et l'exécution des décisions qui ont une portée en matière successorale. A des fins d'illustration, il faut noter qu'entre la France et la Suisse une telle convention existait. En effet, Pour les successions ouvertes avant le 1er janvier 1992, il convenait, dans les relations entre la France et la Confédération helvétique de faire application du Traité Franco- Suisse du 15 juin 1869[647]. Les dispositions de cette convention ont pris fin avec l'entrée en vigueur de la Convention de Lugano.

Ces premiers éléments posés, il est facile d'en déduire que le droit international privé n'est pas uniforme et qu'il existe autant de droits internationaux privés que d'Etats et donc de sources de complications, voire de collisions lorsqu'une succession présente un caractère d'extranéité. Mais les origines profondes de ces difficultés sont à chercher dans le droit successoral lui-même puisque c'est lui qui décide de la compétence d'un droit national sur la succession.

Dès lors, les caractéristiques propres du droit successoral engendrent cette possibilité de voir attribuer « un droit » à la succession en question (dans sa globalité ou de manière parcellaire). Ces caractéristiques, sans qu'il soit nécessaire ici de procéder à un examen approfondi des droits successoraux nationaux, sont déterminés sur la base d'une distinction fondée sur la conception philosophique de la succession elle-même. Deux approches sont traditionnellement retenues, celle de l'unité de la succession et celle de la scission ou du morcellement de la succession.

D'après l'approche de l'unité de la succession, la succession doit être traitée comme une seule unité tant par rapport à la compétence des autorités qui doivent l'instruire que par la masse de la succession qu'il faut répartir. C'est l'approche que la Suisse a adoptée dans son code civil[648]. Toutefois, des exceptions existent comme mentionné plus haut par l'apport des

[647] Convention du 15 juin 1869 entre la Suisse et la France sur la compétence judiciaire et l'exécution des jugements en matière civile (avec protocole explicatif et acte additionnel). Il n'avait vocation à régir que les seules successions mobilières. Du point de vue français – les juristes suisses ayant semble-t-il une interprétation différente – en vertu du Traité la succession mobilière: – d'un suisse résidant en France relevait de la loi successorale suisse, d'un français résidant en Suisse relevait de la loi successorale française.

[648] Steinauer, P.H., le droit des successions, 2è édition, Stämpfli Editions, 2015, pp 760.

conventions internationales ratifiées mais encore plus particulièrement par l'introduction de la LDIP qui prévoit une exception à ce principe de l'approche unifiée de la succession en regard des biens immobiliers situés à l'étranger[649]. Comme il est possible ici de l'observer, l'approche unifiée souffre de quelques exceptions.

A l'opposé, la seconde approche dite de morcellement ou de scission permet d'envisager la succession par strates ou compartiments et ce tant du point de vue des juridictions compétentes que de la, ou plutôt des masses de succession à répartir. La France semble appartenir[650] à cette catégorie de pays qui conçoivent leur droit successoral comme une potentielle multitude de droits qu'il faut agglomérer afin de régler la succession.

Mais force est de constater que dans les deux cas, approche unifiée ou approche scissionniste, le caractère d'extranéité peut poser un problème quel qu'en soit le catalyseur, et ce caractère déclenche obligatoirement une difficulté lorsque le caractère d'extranéité découle de la présence d'au moins un bien immobilier appartenant au défunt situé à l'étranger. On voit poindre ici les sources de litiges classiques en droit international allant du « conflit de juridiction » à celui de « conflit de loi ». Sans omettre le fait que ces litiges seront donc « réglés » sur la base des dispositions nationales ce qui permet, en générale, de trancher sur la compétence d'un Etat à traiter la succession sans prévaloir du fait qu'un autre Etat puisse lui aussi se sentir autorisé à le faire, les dispositions nationales n'étant pas parfaitement compatibles. En bref, ces règles nationales sont unilatérales, par opposition à la méthode bilatérale, ne peuvent aider qu'à la détermination de la compétence des juridictions nationales en la matière concernée. Par contre, elles ne peuvent préjuger de la compétence des juridictions étrangères. La possibilité que deux juridiciions puissent intervenir dans le règlement de la succession transnationale ne peut être écarté et il faut donc se référer aux règles nationales en matière de droit international pour trouver une solution à un litige de nature internationale.

En droit français international et ce jusqu'à la date du 17 août 2015 et la mise en œuvre du règlement européen, les conflits de juridictions et les conflits de lois sont analysés sur la base des textes légaux et de la jurisprudence.

---

[649] Art.86 LDIP.

[650] Grimaldi, M., *Droit des successions*, 2è édition, Lexisnexis, 2017, pp 852.

Le conflit de juridiction sera tranché en faisant application du droit commun et en étendant les règles de compétences territoriales internes[651] à l'ordre international. Dès lors, la juridiction compétente en matière mobilière est celle du dernier domicile du défunt (c'est donc la juridiction française qui est compétente si le dernier domicile du défunt se trouvait en France). Par contre en matière immobilière, toujours selon l'article 45 précité[652], la juridiction compétente est celle du lieu de situation de l'immeuble à savoir la juridiction française pour un immeuble situé en France, mais ne l'est pas pour un immeuble situé à l'étranger[653].

Par ailleurs, une fois la juridiction déterminée, la détermination de la loi applicable au litige retenu doit être recherchée en résolvant le conflit de lois. Ainsi, l'appréciation de la loi applicable s'appuie dans le cas français sur les jurisprudences constantes qui opèrent une distinction forte lors de successions internationales entre les biens mobiliers, soumis à la loi du dernier domicile du défunt, et les biens immobiliers eux soumis, du fait du principe de *lex rei sitae*, à la loi du lieu de situation du bien. C'est une illustration claire du principe de morcellement des successions[654] puisqu'il y aura autant de successions à régler que de lois applicables, et serions-nous tentés de dire que de biens immobiliers situés à l'étranger[655].

Cet accent sur la nature immobilière des biens met en exergue l'importance de la qualification de ces derniers en meubles ou immeubles. Cette dernière semble ne présenter aucune difficulté particulière mais en y réfléchissant, la question peut devenir rapidement complexe puisqu'il faut d'abord déterminer quelle loi doit être appliquée pour qualifier les biens[656]. Par exemple, s'agit-il de loi du dernier domicile du défunt ou celle de situation du bien immobilier. Les complications sont nombreuses et le cas spécifique des parts de SCI, sujets particulièrement emblématiques dans le cas qui nous intéresse, a nécessité de nombreuses clarifications de la part des juridictions françaises. La cour de Cassation a donc été amenée à

[651] Art.45 code de procédure civile

[652] Les dispositions des articles 14 et 15 du code civil relatives à la compétence des juridictions françaises du fait de la nationalité française d'une des parties ne seront pas abordées ici.

[653] Cass.Civ, 5 juillet 1933, Nagalingampoulé, Rev.Crit. DIP, 1934, 166, Note Nboyet, JDI 1934,p.892.

[654] Héron, J., Le morcellement des successions internationales, Economica, 1986.

[655] Lardeux, G., Le mythe de l'unité successorale, Recueil Dalloz 2009 p.1658.

[656] Beigner, B., Torricelli-Chrifi, S., Libéralités et successions, 4é édition, LGDJ, 2017, pp 595.

préciser que la qualification se fait *lege fori*[657] et que donc la qualification doit être établie sur la base du droit français. En fin de compte, les parts de SCI sont donc considérés comme des biens meubles en vertu du droit français[658].

Ainsi brièvement décrite, l'approche française bien que reconnaissant le morcellement de la succession assure une unité de succession sur les biens mobiliers (du fait du dernier domicile du défunt qui s'entend comme domicile civil). De plus, elle respecte le principe de *lex rei sitae*[659] en désignant la loi française comme applicable à un bien immobilier situé sur le territoire national. Cependant, le règlement des successions internationales devra encore se confronter aux problèmes des réserves héréditaires, des quotités et autres spécificités qui sont reconnues par certaines législations et inconnues d'autres. La complexité reste présente puisque les ordres successoraux peuvent aussi se différencier entre chaque pays. A ce cadre somme toute rigide, le droit français lui ajoute des dispositions qui permettent d'assouplir sa manipulation en offrant des « tempéraments ».

Le premier tempérament s'articule autour du renvoi, mesure essentiellement jurisprudentielle, qui permet au juge de désigner une loi étrangère pour régler la succession. Il ne s'agit pas d'appliquer stricto sensu la loi étrangère sur le fond, mais de vérifier que cette loi s'applique en vertu des règles de droit international de ce pays. Il s'agit donc de trancher de la compétence de cette loi sur la base de ses propres règles en matière de droit international.

Si l'application de ces règles amène à désigner la loi étrangère comme la loi applicable, il n'y pas de renvoi. Dans le cas contraire, il y a renvoi au premier degré si la loi française est retenue (dans le cas d'un litige instruit en France) et au second degré si la loi désignée est celle d'un troisième pays, donc ni la France, ni le pays dont les règles de droit internationales ont été

[657] Fongaro, E., Peroz, H., Droit international privé de la famille, Lexisnexis 2017, pp 572.

[658] Cass.1ère civ., 20 oct. 2010, n°08-17.033, D. 2011, p. 1664, note E.Agostini ; rev. crit. DIP 2011, p.53, note B.Ancel; JCP N.2011, 1211, note S.Godechot-Patris.

[659] Art.3 al.2 code civil

appliquées. Il faut préciser que si le renvoi a une longue histoire en matière mobilière[660], ce n'est que très récemment que celui-ci fut admis en matière immobilière (arrêt Ballestrero)[661].

La seconde possibilité pour flexibiliser l'application des règles de droit international consiste à retenir une qualification d'un bien afin de maintenir ou préserver l'unité successorale. C'est le cas préalablement observé quant aux parts de SCI qui bien qu'elles soient assises sur un sous-jacent, l'immeuble, sont considérées en droit civil comme des biens meubles[662]. En procédant de la sorte, l'immeuble, détenu au travers de la SCI, se voit couvert par la loi nationale qui s'applique selon le dernier domicile du défunt.

Selon le droit suisse, comme mentionné auparavant, la LDIP et la Convention de Lugano ont permis d'établir un cadre relativement uniforme en matière de droit international et de clarifier les choses en matière successorale. Tout d'abord, il est utile de rappeler les principes d'unité et d'universalité de la succession en droit suisse[663]. Néanmoins, la LDIP accorde une certaine place au principe de la scission successorale[664]. Par conséquent, le droit international privé suisse en matière de succession permet en partie de régler des litiges en la matière mais, le plus souvent, le risque de scission de la succession existe du fait de ce que le système étranger de droit international lors d'une succession présentant un caractère d'extranéité ne soit pas de type unitaire territorialiste[665].

[660] Cass.civ, 24 juin 1878, Forgo, GAJFDIP, op. cit., p.60.

[661] Cass. 1ére civ., 21 mars 2000, Rev.crit. DIp, 200, p.399, note Ancel ; JDI 2001, note Revillard, JCP G. 2000, II, 10443, note Vignal ; Dr.fam. 2000, 70, note Fongaro.

[662] Technique de l'ameublissement, cf Beigner et Torricelli opt. cit. n°17, p.447.

[663] art. 86 al. 1, 90 al. 1 LDIP, 537 et 560 CC.

[664] En effet, la LDIP reconnaît la scission successorale lorsqu'elle est provoquée par un ordre juridique étranger, mais elle consacre également cette institution en prévoyant la possibilité d'une *professio iuris* partielle pour le disposant suisse domicilié à l'étranger.

[665] Leupin, Y., Les effets de la scission successorale en droit suisse, Schulthess Juristische Medien AG, 2011, pp. 150-166.

L'analyse du droit successoral suisse permet encore de mettre en évidence une grande flexibilité du fait de la *professio iuris* offerte aux résidents comme aux non-résidents[666][667][668]. C'est donc la liberté de choisir la loi applicable à la succession qui est offerte en droit suisse.

Il semble bien évident que cette flexibilité au niveau international s'explique de concert avec la flexibilité propre du droit successoral suisse. La reconnaissance des dispositions étrangères est largement facilitée par le fait que le droit suisse autorise les pactes successoraux et les testaments suivant une approche libérale sur la forme mais aussi sur le fond[669].

2) En matière de donation

La même démarche doit être menée en ce qui concerne les donations[670] de nature internationale. Les donations relèvent quant à elles du règlement de Rome I du 17 juin 2008[671]. Ce règlement s'applique aux donations consenties après le 17 décembre 2009[672] [673].

Sur la base de ce règlement, les conditions de validité portent sur la forme et sur le fond. Sur la forme, le règlement établit que la loi applicable est soit celle qui régit la donation sur le fond ; soit la loi du lieu de rédaction (*locus regit actum*). Dans le cas d'une donation relative à un bien immobilier, il parait assez clair que cette liberté quant à la forme se trouvera contrainte

---

[666] Art. 90 al.2 permet à un ressortissant étranger domicilié en Suisse de soumettre à son décès sa succession à un de ses droits nationaux.

[667] Art.87 al.2 autorise également les suisses établis à l'étranger d'opter pour la législation suisse en cas de décès.

[668] Art 88 porte sur les cas d'étrangers décédés à l'étranger mais dont al succession est en partie située en Suisse. Dans ce cas, la compétence de la Suisse peut être subsidiaire et s'appuie pour cela sur l'Art.91 al.1 qui correspond à une situation de renvoi au sens de l'art.14 al.1 de la LDIP.

[669] Bucher, A., Bonomi, A., *Droit international privé*, 3 éme édition, Helbing Lichtenhahn, 2013, pp 409.

[670] Les dispositions pour cause de mort ne sont pas concernées par ce développement.

[671] Règlement (CE) n° 593/2008 du Parlement européen et du Conseil du 17 juin 2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles (Rome I)

[672] Art.28 du règlement.

[673] Avant cette date, c'est le règlement de Rome du 19 juin 1980 qui trouvait application.

par l'obligation de publicité foncière qui elle exige que la forme soit authentique. C'est la raison pour laquelle le règlement dispose que, lorsque l'acte porte sur un droit réel immobilier sa « validité formelle » est régit par les règles de forme du pays de situation de l'immeuble. La forme de l'acte de donation de droit français portant sur un immeuble situé en Suisse est donc gouvernée par le droit helvétique.

En ce qui concerne le fond, le principe relatif à une donation est celui de la loi d'autonomie, selon lequel les parties sont libres de choisir la loi régissant la donation. En absence de choix, la loi désignée par le règlement est celle du lieu de résidence habituelle du donateur. Mais ici, encore une fois et de manière limpide[674], la donation relative à un bien immobilier sera soumise à la loi du lieu de situation du bien immobilier (*lex rei sitae*). Plus précisément : la donation devra tenir compte de la loi du lieu de situation de l'immeuble concernant le transfert de propriété et la forme… mais on peut parfaitement conclure une donation de droit français portant sur un immeuble en Suisse. Ce règlement est donc relativement lâche pour les biens meubles mais largement inopérant, dans le sens où il n'est pas possible de retenir une loi différente que la loi nationale, en matière immobilière. La France comme la Suisse reconnait ce règlement.

Après ce survol des principes de droit international en matière de droit civil, il faut se pencher sur les principes retenus au niveau international en droit fiscal afin d'identifier les potentielles convergences ou divergences.

B - Les principes internationaux de droit fiscal en matière de successions et donations

La question des principes internationaux de droit fiscal est peut-être encore plus épineuse que celle de droit civil car ils résultent de la volonté de lutter contre les doubles impositions en sus de devoir suivre les solutions données par le règlement civil de la succession. De surcroit, l'imposition représente une manifestation claire de la souveraineté étatique et la source

[674] Art.4.1 du règlement

première du budget de l'Etat et de ses représentants. Autant la question du droit applicable aux successions et aux donations concerne essentiellement des intérêts privés, autant la fiscalité fait intervenir la « raison d'état » pour la préservation de ses intérêts (de finance publique), On comprends alors que dans le cadre des successions et des donations, ces principes interrogent sur la liberté des personnes à structurer leur transmission.

1) En matière de succession

En guise d'introduction, il est possible de reprendre sans grandes différences nos propos précédents concernant les sources et les principes de droit international tenus en matière civil. En effet, il n'existe pas de droit international fiscal public proprement dit mais plutôt une articulation des différentes dispositions nationales traitant des litiges présentant un caractère extranéité.

Paradoxalement, en matière de succession, il semble qu'il faille signaler le rôle moteur de l'OCDE qui à travers son modèle de convention[675] portant sur les successions tente de standardiser des rapports internationaux qui, sans ce modèle de convention, ne seraient régies que par des dispositions internes sans prise en compte d'une volonté d'architecture globale.

De fait l'examen pointilleux du modèle ne parait pas nécessaire ici et il convient avantageusement de souligner simplement les traits pertinents de ce dernier par rapport à notre sujet. Ainsi, la question de la compétence est critique et l'article 7 de ce modèle de convention indique clairement que le pays du dernier domicile du défunt[676] est celui qui a le droit de lever l'imposition, à l'exclusion des biens visés aux articles 5 (biens immobiliers) et 6 (établissement stable). Toutefois, le modèle prévoit également la possibilité d'imposer la succession au niveau du pays de domiciliation de l'héritier.

---

[675] Il s'agit du modèle de 1966 qui a été revu et modifiée régulièrement depuis en particulier en 1982 où ce dernier a évolué pour traiter des successions et des donations.

[676] Navez, E.J., Articulation des principes nationaux, internationaux et européens, in La fiscalité des successions et des donations internationales – *Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruxelles 2011, p. 135.

De manière cohérente avec le principe de scission des successions abordé dans le cadre civil, les biens immobiliers, notamment, doivent être imposés au lieu de situation de ce bien, consacrant ainsi, là encore, le principe de *lex rei sitae*. Pour le reste, l'idée générale du modèle voudrait retenir que les biens meubles sont imposés par le pays de situation du dernier domicile du défunt. Enfin, il convient de garder à l'esprit que ce modèle vise à éviter les doubles impositions, il prévoit donc deux systèmes classiques d'élimination de la double imposition soit par exemption, soit par imputation.

Une autre source potentielle érigeant des principes de taxation réside dans le droit communautaire. Si aucun texte particulier ne régissait les successions pendant la période considérée au niveau européen et donc encore moins au niveau suisse, force est de rappeler que ce droit communautaire influait et continue d'influer le droit fiscal suisse. En effet, les principes européens de liberté, de non-discrimination et d'égalité ont fait plier et modifier certaines pratiques fiscales suisses[677]. Dans le cas français, cette remarque est encore plus accentuée.

2) En matière de donation

Reprenant les termes précédents, le modèle de convention révisé de 1982 portant sur les successions a été élargi aux donations, ce qui en fait la principale source d'inspiration de droit internationale en la matière. Les principaux traits de ce modèle, parallèlement aux observations sur le modèle relatif aux successions, attribuent de principe le droit d'imposer au pays dans lequel le domicile du donateur est établi, à l'exclusion des biens immobiliers et des établissements stables situés dans le pays cocontractants. Ainsi, la structure du modèle est claire, tant pour les successions que pour les donations, c'est le pays du défunt ou du donateur qui doit imposer ces opérations.

[677] Navez, E.J *L'encadrement de la fiscalité des successions par le droit de l'Union européenne : vers une élimination progressive des obstacles à la circulation des personnes et des patrimoines* ? Revue de droit fiscal, n° 43-44. 25 octobre 2012, pp 2-9.

A noter que parmi les autres sources et principes, les cantons suisses ont la latitude de conclure des conventions dans le domaine fiscal. Ces dernières portent le plus souvent sur des accords de réciprocité dans le domaine de l'imposition des successions et des libéralités en faveur d'institutions d'utilité publique.

Pour le reste, les principes de droit fiscal dans les domaines visés relèvent du droit interne de chaque pays et sont appliqués aux donations internationales. C'est aussi le cas des successions internationales qui se voient elles aussi profondément marquées par le droit interne. Le contexte général étant posé, il est maintenant envisageable de s'intéresser à la relation particulière entre la Suisse et la France en matière de taxation.

II - L’évolution du droit des successions entre la France et la Suisse

Il s’agit ici de décrire comment les successions et donations sont traitées par les deux pays jusqu’à la date de dénonciation de la convention de 1953 soit le 31 décembre 2014. Les évolutions en la matière seront mises en évidence afin de montrer comment le droit international, par sa présence ou sa disparition, influe sur le règlement des successions et des donations. Le principal écueil étant ici la compétence de chaque Etat à imposer et non pas le processus de taxation en lui-même. L’accent est évidemment mis sur les biens immobiliers, thème principal de cette étude.

A - La convention du 31 décembre 1953 sur les successions

1) Généralités

Il est important en prélude à ce paragraphe de remarquer que le titre de ce dernier éclaire sur le fait que les deux pays ont signé une convention de double imposition en matière de succession et non en matière de donation. De par ce fait, les donations entre les deux pays ne sont pas couvertes par une convention de double imposition mais sont traitées en application du droit fiscal commun de chacun des pays. Autre fait remarquable, la convention de 1953 a été conclue avant la publication du modèle de l’OCDE de 1966 ce qui potentiellement peut générer des distorsions entre les dispositions adoptées et la conception désormais du suje C’est donc le texte de référence[678] en ce qui concerne les successions jusqu’à la date du 31 décembre 2014.

La convention rappelle en son art.1 al.1 que son objectif est d’éviter les phénomènes de double imposition entre les deux pays lors de succession. Ainsi écrit, sa nature est parfaitement

[678] Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, conclue le 31 décembre 1953.

conforme à ce que le modèle OCDE de 1966 mettra en avant. De manière logique, la convention en son article 2 indique que les biens immobiliers seront imposés dans le pays de situation de ces biens, encore une fois en parfaite conformité avec le modèle OCDE. Il est encore précisé, ce qui sera confirmé par la jurisprudence française[679], « sont considérés comme biens immobiliers les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers, à l'exception des créances de toutes natures garanties par gage immobilier ». Il faut noter que les biens immobiliers sont ici référencés par rapport à la propriété foncière et que sont exclus de cette catégorie les créances de toute nature même portant sur un bien immobilier. Cette remarque n'est pas dénuée d'intérêt car elle laisse à penser qu'en changeant la nature du droit d'une personne sur un bien de propriétaire à créancier, il serait alors possible de modifier le pays de compétence en termes de taxation. Cette technique étant souvent utilisée dans le cadre de sociétés industrielles de grandes tailles et de holding. L'article 3 vise lui les biens meubles et précise que « les biens de la succession auxquels l'art.2 n'est pas applicable, y compris les créances de toute nature garanties par gage immobilier, ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où le défunt avait son dernier domicile. » Sur cette base, la compétence du pays du dernier domicile du défunt est acquise anticipant encore une fois la teneur du modèle OCDE.

Il faut retenir de cette première description que la distinction entre biens immobiliers et mobiliers est primordiale puisqu'elle attribue à chacun des deux pays le droit de prélever l'impôt et ceci de manière exclusive selon la nature du bien. Le problème de double imposition semble donc éliminer.

2) Le traitement des biens immobiliers

Le masque étant posé, l'analyse du traitement du bien immobilier par le biais de la convention devrait permettre de préciser l'attrait de cette dernière pour les non-résidents.

---

[679] Opt. Cit. 18

a) **Détention directe**

Comme indiqué précédemment, le bien immobilier sera imposé par le pays du lieu de situation du bien. Dès lors, ce seront les règles internes fiscales mais aussi civiles qui s'appliqueront ou plutôt en termes de séquences civiles puis fiscales. Concrètement, le résident français qui décéderait verrait son bien immobilier situé en Suisse devoir être transmis selon les modalités suisses et taxé selon les règles fiscales successorales suisses.

Inversement, le non résident suisse décédé verrait appliqué à sa succession relative à son bien immobilier français les dispositions françaises tant civiles que fiscales. Cela signifie par exemple que cette succession ne pourrait bénéficier des pactes successoraux suisses ou bien encore devrait supporter l'impôt quand bien même le dernier domicile du défunt serait sur le canton de Schwytz.

La détention en directe ne présente de fait que peu de particularités. Il en va autrement de la détention indirecte.

b) **Détention indirecte**

Il s'agit ici, encore cette fois de discuter de la nature fiscale des parts de société dont l'actif principal est quasi ou uniquement fondé sur un bien immobilier. La lecture de la convention de 1953 nécessite une distinction claire entre meuble et immeubles. La convention prévoyant que le bien meuble était taxé par le pays du dernier domicile du défunt.

Dans les cas des parts sociales ou actions de société, leur nature de biens meubles permet au pays du dernier domicile du défunt de les taxer conformément à la convention. La question de la succession portant sur des parts sociales ou des actions relatives à une entité permettant la détention d'un bien immobilier mérite d'être posée. Comme analysé, précédemment, en termes

de plus-value, la cession de parts de SCI (puisque nous nous limiterons dans ce travail à ce cas de figure) est analysée par l'administration française du point de vue fiscal comme une cession d'immeuble. Pour rappel, l'opération analogue d'un résident français sur des parts de société suisse n'ayant aucun intérêt. Ainsi, du point de vue français, la cession de parts est assimilée à une cession d'immeuble. Dès lors, il serait légitime de penser que, cette même administration pourrait considérer que la succession portant sur ces parts soit assimilable à une succession d'un immeuble.

Le hiatus opéré entre la nature meuble civile des parts de SCI et leur nature fiscale en termes de plus-values, ne s'est pas répété au niveau des droits de successions. Dès lors, comme l'écrit Maître Andrier[680], « En application de l'article 3.1 de la convention franco-suisse du 3 décembre 1953, les biens mobiliers, tels les parts de SCI sont soumis aux droits de succession du lieu du domicile du défunt, soit le régime fiscal suisse, pour les résidents suisses ». En conséquence, les résidents suisses détenteurs de ces parts seront donc soumis aux dispositions du droit fiscal suisse en matière de succession.

Cette dernière remarque met en évidence l'intérêt majeur pour ces non-résidents d'opter pour une détention indirecte au travers d'une SCI d'un bien immobilier situé en France. Non seulement les parts de SCI seront considérées comme soumis au droit suisse en matière civile, mais ces parts seront également considérées comme fiscalement taxable en matière de succession du côté suisse. L'attrait pourrait être donc double si l'on garde à l'esprit que les modalités successorales semblent plus flexibles en droit civil suisse que français et que les impôts successoraux apparaissent plus faibles. Sans dévoiler certains points qui seront abordés en détails plus tard mais pour illustrer les propos précédents. Le droit successoral français ne reconnait pas les pactes successoraux et reste assez stricte quant à la forme des testaments. Par contraste, le droit suisse autorise ces pactes successoraux et reste flexible sur la forme des testaments. Du point de vue fiscal, les impôts sont, à l'échelle helvétique, confiscatoires en matière successorale française alors qu'ils sont quasi inexistants au sein des 26 cantons en ligne directe par exemple.

---

[680] Andrier, T., La société civile française et le résident en Suisse, Revue de droit privé et fiscal du Patrimoine, Schulthess Editions romandes, 2012, pp 1-27.

Ce paragraphe arrivant à son terme, les grands traits de la convention de 1966 et de son implication pour les résidents de chaque côté de la frontière a permis de relever certains avantages potentiels pour les non-résidents suisses.

B - Le projet de convention de 2012 signée le 11 juillet 2013[681]

Ce sont bien évidemment ses avantages supposés que le nouveau gouvernement de l'époque, prolongeant en cela les efforts de son prédécesseur, voulait revisiter. A cette fin, un projet relatif à une nouvelle convention en matière de succession (seule) fut établi au cours de l'année 2012 provoquant une vague d'hostilités à son égard du côté helvétique. Il s'agit au travers des futurs paragraphes d'identifier les modifications « seyantes » que ce projet opérerait, puis d'en discuter la conformité. Le résultat somme toute logique de cette manœuvre sera l'abandon du projet ce qui se traduira par une dénonciation de la convention existante.

1) Modifications par rapport à la convention de 1953

Le projet[682] de 2012 devenu concrètement une loi en 2013 visait à instaurer une nouvelle convention en matière de succession entre les deux pays. A cette fin, la France institua le processus et proposa une version de ce projet qui consistait en une reprise du droit fiscal successoral français selon les différentes organisations[683] s'étant exprimées à l'époque. Il est vrai que ce projet instituait de profondes modifications fiscales dans le traitement des successions entre les deux pays.

---

[681] Convention entre la République française et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière de d'impôts sur les successions du 11 juillet 2013.

[682] Le terme de projet sera préféré à l'appellation de convention de 2013 par soucis de clarté.

[683] Chambre de commerce, d'industrie et des services de Genève (CCIG), Chambre genevoise immobilière , Centre patronal..

Tout d'abord, le projet consacre[684] le principe de l'assujettissement illimité par le pays de domicile de l'héritier. Il permet donc un double assujettissement, tant par le pays de domicile du défunt que par celui de l'héritier. Il s'agit sans nul doute de la modification la plus radicale puisqu'elle attribue une double compétence de taxation en fonction soit du domicile du défunt, soit du domicile de l'héritier ou légataire. Ces dispositions sont aussi celles de l'art 750 ter par.3 CGI.

Toujours en lien avec cet assujettissement, la méthode d'élimination de la double imposition retenue doit elle aussi évoluer. Selon la convention de 1953, les deux pays pratiquaient l'exemption relative à la valeur des biens imposés par le cocontractant. Toutefois, le taux d'imposition pouvait être modulé en fonction de la masse de la succession reçue. Selon ce projet, la France modifierait la méthode appliquée en retenant la méthode d'imputation, la Suisse conservant la méthode décrite dans la convention de 1953. Cette pratique française qui a déjà été rencontrée précédemment en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune trouverait donc, logiquement, un prolongement dans le cadre des successions. C'est une fois encore le droit français qui voudrait s'imposer.

Ensuite, la domiciliation selon le nouveau projet s'écarte de sa définition initiale de 1953 qui s'appuyait sur l'importance des liens personnels pour définir ce dernier. L'évolution apportée par ce projet tient dans le fait qu'à la notion de relations personnelles originelles vient s'ajouter celle de relations économiques[685]. Sous cette forme, la détermination du domicile reprendrait les dispositions de l'art.4 B du CGI relative à la résidence fiscale. Si le population concernée peut apparaitre en premier lieu celle des « forfaitaires » (cf . chapitre I), force est de constater qu'il est possible que cette notion de liens économiques puisse soumettre des résidents

[684] Art.11 de la convention du 11 juillet 2013.

[685] Art. 4 al.2 let. a : « cette personne est considérée comme domiciliée dans l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme domiciliée dans l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ».

suisses à l'imposition française sans toutefois bénéficier de ce régime particulier d'imposition[686].

En ce qui concerne les biens immobiliers, deux observations doivent être faites. D'abord, les biens immobiliers qui sous l'empire de la convention de 1953 étaient imposés par le pays du lieu de situation pourrait dorénavant, avec cette nouvelle convention être imposée également par le pays de domiciliation de l'héritier ou du défunt (art.11 du projet). La seconde remarque porte sur la définition même du bien immobilier qui s'élargit fortement en retenant que les actions, parts de véhicules juridiques permettant la détention immobilière seraient assimilées à des biens immobiliers[687]. Il s'agit ici encore d'un alignement de la conception du bien immobilier de la convention sur celle du droit interne français et sur celle de la convention de 1966 sur le revenu et la fortune.

Dans une moindre mesure en termes d'importance, le projet de convention[688] instituerait une notion d'abus qui serait plus large et diffuse de celle contenue dans la convention de 1953. Cette définition semble toutefois difficilement applicable puisqu'elle nécessiterait de pouvoir reconstituer la volonté du défunt.

Ce sont donc ces différents éléments qui fondent une évolution majeure entre la convention de 1953 et celle qui serait instituée entre les deux pays. Il est curieux de constater qu'en procédant de la sorte, la France qui a opté pour un morcellement des successions et par conséquent pour une rupture de l'unité de celle-ci, parvient par ce projet, au moins au niveau fiscal à réintroduire cette unité. Cependant, les écueils sont nombreux et portent sur les conséquences néfastes pour la Suisse d'une telle convention et sur le caractère prétendument non-conforme des dispositions nouvellement apportées.

---

[686] Kenel, P., Etude juridique de l'évolution récente des relations entre la Suisse et la France en matière fiscale et cadre admissible de négociation pour la Suisse [en ligne]. 23 janvier 2013, p. 10.

[687] Art.5 al.2. du projet

[688] Art.10 du projet

2) Conformité aux principes internationaux.

C'est une question lancinante que celle de la conformité de ce projet aux principes internationaux, en particulier ceux auxquels se réfère ce projet, c'est-à-dire du modèle de convention de 1966 ou plutôt de 1982[689] émis par l'OCDE. Il est dès lors intéressant de reprendre les points soulevés précédemment et de s'interroger sur leur conformité.

En premier lieu, la domiciliation controversée selon la définition du projet. La novation introduite par le fait que la domiciliation puisse découler non seulement des liens personnels mais également des liens économiques ne semblent pas en soi contraire[690] au modèle promu par l'OCDE. En effet, dans son article 4 du modèle de 1982, cette notion de lien économique est reprise conformément d'ailleurs à la méthode de « tie breaker rule » introduit par le modèle de convention de 1966 sur le revenu et la fortune.

Un autre point d'achoppement pourrait résider dans le fait que les biens immobiliers, finalement indépendamment de leur lieu de situation, puissent être imposés par les deux Etas contractants. En effet, l'imposition basée sur le lieu de domiciliation de l'héritier peut engendrer ce type de situation. Or, cette disposition du projet de convention n'est qu'une reprise de ce que prévoit le modèle de l'OCDE de 1982 ce qui fut définitivement reconnu par les autorités suisses[691]. Conséquemment et sur ce point, la conformité du projet avec le droit international et le modèle OCDE parait établie.

C'est globalement le droit subsidiaire attribué au pays de l'héritier en termes de taxation qui est reconnu ici, permettant à ce pays de potentiellement imposer l'ensemble de la succession. Cette disposition comme mentionnée précédemment est inscrite dans le modèle

---

[689] OCDE, Modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations, 1982.

[690] Bugris, S., La Convention franco-suisse de double imposition en matière de successions, Revue de droit fiscal, RDAF 2013 II pp. 545-605.

[691] Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales, Les 9 erreurs sur la convention sur les successions, août 2013

OCDE et bénéficie d'un certains nombres de précédents pour la Suisse qui l'avait entérinée lors de la ratification des conventions avec l'Allemagne[692] et les Etats-Unis[693].

Toujours en lien avec l'immobilier, la prise en compte des véhicules juridiques permettant la détention indirecte d'un bien immobilier sur le territoire du cocontractant (les SCI par exemple) comme équivalent de ce bien immobilier soumettant ce dernier élément à la taxation de celui-ci dans le pays de situation du bien et non plus par celui du pays de situation du dernier domicile du défunt semble elle aussi conforme[694]. En effet dans son message d'approbation, le Conseil fédéral note que cette conception des biens immobiliers que cette pratique a déjà été instituée dans la convention de 1966 sur le revenu et la fortune entre les deux pays. Elle ne correspondrait concernant les successions qu'à une correction d'une situation qui permettait de bénéficier d'une double exonération.

La procédure anti-abus contenue dans l'article 10 ne semble pas présenter de problème pour le Conseil fédéral, s'appuyant sur la volonté commune des deux pays de lutter contre l'évasion fiscale. Cependant, l'article 10 dans sa formulation introduit un pouvoir fort, quasi illimité à l'administration, française principalement car la plus concernée, de remettre en cause les bénéfices de la convention à un défunt décédé en Suisse en le considérant comme soumis de plein droit au droit interne français. En effet, selon cet article, le bénéfice de la convention sera refusé s'il résulte d'une manœuvre de la part du défunt, des héritiers ou des légataires. Il serait assez opportun à l'heure où les dispositions concernant « l'exit tax » pourraient être modifiées[695], de qualifier cette disposition de l'art.10 comme étant une « exit tax générale » et non plus limitée aux entrepreneurs. Le principal supposé défaut du contenu de cet article du

---

[692] Convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions conclue le 30 novembre 1978.

[693] Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur la masse successorale et sur les parts héréditaires conclue le 9 juillet 1951.

[694] Conseil fédéral, Message concernant l'approbation d'une nouvelle convention entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions du 4 septembre 2013.

[695] Les échos, L'exécutif renonce à supprimer l'exit tax, 15 septembre 2018.

point de vue de sa conformité est que le modèle OCDE 1982 ne porte pas trace d'une telle disposition. Bien que les contractants soient libres de régler les situations de doubles impositions, il parait curieux que ces derniers retiennent une telle modalité sans pouvoir se référer à un précédent dans le cas Suisse. C'est d'ailleurs un point qui n'est pas abordé par le Conseil fédéral dans son message d'approbation. Par ailleurs, cet article pèche largement par son manque de détails sur le « comment » » cet abus qu'il définit sera tranché, ni d'ailleurs comment, la personne qui souffrirait de cette requalification pourrait renverser cette décision (en particulier si il s'agit du défunt) et enfin, comment sera tranché l'imposition globale puisqu'il semble que si la France par exemple, refuserait le bénéfice de la convention, cette dernière imposerait toute la succession sans prévaloir de ce que la Suisse ferait, c'est-à-dire a priori, appliquant ses dispositions nationales imposerait également la succession du fait du dernier domicile du défunt. La double imposition qui devait disparaitre du fait des conventions finalement pourrait réapparaitre par ce même truchement.

Mais incontestablement, l'une des dispositions les plus critiquées[696] de ce projet à égalité avec le droit subsidiaire à imposer relève de la méthode d'élimination envisagée côté français. Rappelons tout d'abord, que sous l'empire de la convention de 1953, les deux pays retenaient la méthode d'exemption pour éliminer ces problèmes de double imposition. En souhaitant instaurer la méthode d'imputation alors que la Suisse maintiendrait la méthode de l'exemption, la France soulève l'ire helvète d'une part, la question de la conformité de cette mesure d'autre part. Si le caractère « débonnaire » suisse pouvait éventuellement venir à bout du premier point, le second lui nécessiterait d'autres efforts car cette (non) conformité aux règles internationales est sujette à interrogation.

D'abord l'art.11 reprend ici clairement une disposition du droit interne français qui sans s'écarter de la technique fiscale autorisée par le modèle OCDE, se heurte toutefois à l'esprit de la convention. Il s'agit ici plus de l'imposition d'un droit national sur l'autre que d'une véritable concertation entre deux pays contractants ce qui, dans ce cas pourrait remettre en question l'intérêt de telles conventions. En procédant de la sorte, la convention s'écarte du principe de

[696] De nombreux auteurs et praticiens se sont exprimés sur ce point tel que Kenel, Oberson, etc

base du modèle OCDE[697], maintes fois répétées[698], qui est celui de l'imposition illimitée par le pays de domicile du défunt. La subsidiarité n'étant que l'exception, elle nécessiterait une profonde justification à son instauration, une délimitation claire de sa portée et enfin une concertation avec le pays cocontractant qui serait concerné par cette mesure ne serait-ce que pour des questions pratiques et d'attractivité. L'art.11 du projet ne semblait pas avoir été élaboré dans ce cadre.

De plus, la méthode d'exemption retenue par la Suisse « s'oppose » à celle promulguée par la France d'imputation et cette opposition est manifestement défavorable à la Suisse car par essence elle n'impose pas les biens situés à l'étranger, à la différence de la France. L'origine profonde du décalage provient du fait de la faible taxation en suisse au niveau successoral qui annihile tout intérêt de crédit d'impôt pour les biens situés à l'étranger et rend caduque l'importance du crédit d'impôt en cas de succession en France. En acceptant la convention en l'état, la Suisse communiquerait au reste des Etats partenaires en matière de convention fiscale une certaine tendance à l'acceptation de voir les exigences de l'autre partie prédestinée aux futurs traitements de la succession. D'aucun objectera que d'autres conventions retiennent ce principe de d'imposition par le pays de l'héritier et la technique du crédit d'impôt comme avec l'Allemagne[699]), mais il faut se souvenir que cette convention pour son application réserve quelques spécificités qui rééquilibrent la convention envers la Suisse. Ces réserves que l'on ne retrouve pas dans le cas du projet discuté impose que la succession restera taxée par la Suisse si certaines modalités telles que la nationalité suisse du défunt, ou de l'héritier soient établies mais encore que les biens immobiliers soient détenus pas un suisse sur le territoire suisse, dans ce cas c'est l'exemption qui primera du côté allemand.

[697] OCDE. Modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations. Paris: OCDE, 1983, p. 113.

[698] OCDE. Projet de convention de double imposition concernant les successions : Rapport du Comité Fiscal de l'O.C.D.E. Paris: OCDE, 1966, p. 76.

[699] Opt.cit. 54.

Enfin, mais sans déflorer le sujet du règlement européen, il est aisé de pointer le décalage entre la position défendue par la convention et l'esprit du règlement[700] qui souhaiterait pouvoir voir la succession régler uniquement sur la base d'un seul droit, idéalement choisi par le défunt. Si le règlement ne préjuge en rien de la compétence d'un pays à appliquer ses règles fiscales en la matière, les dispositions de la convention ne prennent pas en compte la volonté de ce règlement en omettant en particulier les conséquences fiscales des règles civiles de la succession. Cette situation est d'autant plus détonante que les deux textes la convention et le règlement sont quasiment concomitantes.

Ainsi, en agglomérant l'ensemble de ces arguments et de ces critiques et bien que le processus de ratification fût engagé, la question de la conformité de la convention reste en suspens. Nombreux sont les critiques qui clament à son incompatibilité avec le droit international, encore plus nombreux sont ceux qui y ont vu une attaque de la souveraineté helvétique et de ses intérêts supérieurs. Le contexte semblait défavorable, mais l'exécutif après avoir signé la convention devait encore « passer la rampe » des parlementaires afin que cette convention puisse t'être ratifiée et que l'avenir des relations fiscales entre la France et la Suisse soit scellée.

3) L'abandon du projet de convention de 2012.

Les propos précédents ont laissé planer un doute sur l'issue qui sera réservée à ce projet. Conformément au droit constitutionnel des deux pays, cette convention paraphée par l'exécutif de chacun des deux pays devait encore subir la procédure de ratification pour rentrer en vigueur. C'est logiquement du côté suisse que les premières difficultés sont apparues puisqu'après la signature de la convention le 12 juillet 2013, le texte a été soumis au Conseil National qui a rejeté le projet d'arrêté fédéral de ratification le 12 décembre 2013.

[700] L'Agefi, 23.04.2013, "Convention franco-suisse en opposition avec l'UE", De Joncaire, Nicolette.

Le choix de cette première chambre a été particulièrement soutenu par les partis politiques en place et par semble-t-il une grande partie de la population. Dans un second temps, après avoir été amené à se prononcer, c'est le Conseil des États qui décida le 18 mars 2014 de renvoyer le dossier au Conseil fédéral afin de renégocier l'accord. Cette sollicitation ne fut pas couronnée de succès, puisque ce dernier a refusé le 4 juin 2014 cette mission arguant qu'il ne pourrait apporter de nouveaux éléments. Conformément à la procédure helvétique, Le Conseil des États doit à nouveau se prononcer[701].

Or, la convention de 1953 ainsi que la pratique fiscale imposent que les deux pays s'informent à la fin de chaque année des modifications de pratiques. Or, la France devant l'absence de ratification de la nouvelle convention décida le 14 juin 2014 de dénoncer [702] la convention de 1953 à la Suisse. Finalement, la France attendit la fin de l'année comme la procédure le requiert pour rapporter sa pratique fiscale en matière de succession internationale avec la Suisse[703]. Cette situation est dès lors caractéristique d'un vide conventionnel entre les deux parties.

Ce vide conventionnel a pour pendant un retour aux droits nationaux ce qui implique que le droit interne, suivant en cela ses pratiques au niveau international va s'appliquer. Nombreux sont les auteurs[704] qui ont pointé le fait que cette absence de convention ne modifie pas foncièrement la situation de la Suisse par rapport à ce qu'elle aurait été en cas de ratification du projet de 2012. Pour la France, les avantages en termes de masse fiscale additionnelle semblent assez évidents et suffisent à comprendre de la pertinence de cette situation. Si ce vide conventionnel est maintenant acté et que finalement les deux pays sortent la tête haute de cette « non-négociation », il reste néanmoins clair que cette solution retenue, le soit aux dépens des futurs défunts et héritiers nouvellement soumis à cette imposition.

---

[701] Veille, la revue fiscale notariale –revue mensuelle Lexisnexis jurisclasseur - février 2015, p.1.

[702] D. n° 2014-1270, 30 oct. 2014 : JO 1er nov. 2014.

[703] BOI-INT-CVB-CHE-20, 24 déc. 2014, § 30 et 40

[704] Opt.cit. n°52.

Devant cette novation, il semble judicieux de s'interroger sur les précédentes dénonciations en matière de convention et sur l'évolution des relations dans un contexte de vide conventionnel. Ainsi analysé, il sera peut-être mis en avant des faiblesses (et éventuellement des avantages) d'une telle situation.

C - Dénonciation des conventions et vide conventionnel

L'intérêt de ce paragraphe réside dans le fait que de caractériser ce phénomène de dénonciation peut permettre de comprendre que ces dénonciations peuvent s'expliquer par certains facteurs qui ne sont pas que juridiques et ainsi fournir des expériences sur comment les contribuables concernés ont dû évoluer dans ce contexte de vide conventionnel.

1) Les dénonciations, une tendance ?

Il est en premier lieu intéressant de noter que ces dénonciations ont vu leur rythme s'accéléré au cours de la dernière quinzaine d'années. En effet, avant l'an 2000, les dénonciations portant sur les conventions relatives au revenu et à la fortune ou aux successions et donations n'étaient pas nombreuses. Parmi les rares identifiées, il est possible de citer la dénonciation de la convention entre l'Argentine et l'Allemagne en 1973 puis celle entre les Etats-Unis et les Antilles néerlandaises en 1987.

Au tournant de ce millénaire, ce phénomène a pris une ampleur alors insoupçonnée dont le rythme s'accéléra au cours de ces dernières années[705]. Il est possible de remarquer que France

[705]Le Mentec, F., La dénonciation de conventions fiscales : une tendance de fond ? Revue de droit fiscal n°30-35, 26 juillet 2012, pp 1-3. : « fin de la convention entre l'Indonésie et les Pays-Bas en 2000, fin des conventions entre l'Allemagne et le Brésil ainsi que de celle entre l'Indonésie et Maurice en 2005, puis de celle entre la suède et le Pérou en 2006. En 2007, les États-Unis notifient à la Suède la fin de la convention en matière de succession et donation. L'Argentine met fin à la convention signée avec l'Autriche en 2008. 2009 est marquée par trois dénonciations significatives : de la convention entre l'Allemagne et la Turquie – effective à compter de 2011 –, des conventions conclues par le Danemark

et Suisse sont largement concernés par ces dénonciations. Pour la France, le Danemark dénonce sa convention en 2009 et la France dénonce celle la liant à la Suisse en 2014. La Suisse quant à elle se voit notifier la dénonciation de sa convention avec l'Argentine en 2012 ainsi qu'avec la Norvège en 2015.

En suivant Le Mentec[706], il est possible de catégoriser les raisons pour lesquelles ces dénonciations ont eu lieu. L'auteur indique que la première catégorie trouve sa justification dans de fondements techniques. Ainsi la convention « Etats-Unis-Suède » a été dénoncée après que la Suède ait mis fin à l'imposition des donations et successions. Pour les Etats-Unis, la convention n'avait plus d'intérêt. Basé sur ce cas et en parallèle de celui qui concerne la France et la Suisse, et puisque dans ces deux cas la sanction fut la même à savoir la dénonciation, il est aisé de remarquer que dès que l'imposition des successions et des donations diffèrent d'un pays à l'autre, et que la méthode d'élimination soit plus favorable à un pays ou l'autre, la tentation de dénoncer la convention devient manifeste.

La seconde catégorie relève de « dénonciations économiques » qui visent à rééquilibrer des termes fiscaux alors jugés trop favorables à un des cocontractants. Ce fut le cas par exemple lors de la dénonciation par le Danemark envers la France ou de l'Argentine envers la Suisse. La troisième et dernière catégorie s'articule autour des « dénonciations anti évasion : ces dénonciations ont pour but de mettre fin à des schémas d'optimisation fiscale développés sur le fondement de stipulations conventionnelles avantageuses. » La rupture entre Argentine et Autriche en est une bonne illustration. A ce propos, l'art.11 du projet franco-suisse visait les possibles abus, ce qui laisserait penser que la dénonciation entre la France et la Suisse serait, selon la classification présentée, aussi explicable par cette dimension.

Ainsi, les raisons à la dénonciation sont multiples et ne s'expliquent pas uniquement par un problème juridique mais encore par des considérations politiques ou économiques. Il est

---

avec l'Espagne et la France .En 2012, l'Argentine décide de notifier à la Suisse, au Chili et à l'Espagne la fin de leurs conventions fiscales respectives. »

[706] Opt. Cit. n°67

aussi amusant de noter que les conséquences de ces dénonciations sont parfois inattendues et entrainent des conséquences pour des pays tiers à ces dénonciations. En effet, après la dénonciation de la convention liant la Suède aux Etats-Unis du fait de la raison exposée plus haut, il a été possible d'observer un afflux massif de nouveaux résidents en provenance de Suède sur la côte lémanique suisse.

Cette remarque fondée sur la pratique n'a certes pas de caractère scientifique mais elle reste symptomatique d'un autre phénomène qui est celui de la planification patrimoniale et de son pendant le « tax treaties market ». Une autre interrogation subsiste, celle de l'expérimentation du vide conventionnel.

2) Etude de l'abandon de la convention France Danemark de 2008.

Afin d'illustrer cette expérience, il sera fait référence à la relation entre le Danemark et la France après la dénonciation de 2009 qui présente l'extrême avantage d'être suffisamment documentée et illustre un cas de figure qui est celui d'une dénonciation entre deux Etats qui par ailleurs sont membres de l'Union Européenne et à ce titre soumis à l'acquis communautaire.

Dans les faits, le 1er janvier 2009, la dénonciation, opérée par le Danemark, de la Convention fiscale que cet Etat avait signée avec la France avait pris effet le 8 février 1957. Cette convention portait sur le revenu et la fortune ainsi que sur l'assistance administrative. Par soucis d'information, il convient de préciser les deux raisons qui expliquent l'échec de la renégociation de cette convention débutée en 2008. Le premier facteur porte sur le droit exclusif pour le pays de résidence de taxer les pensions de retraite. Cette situation étant jugée inique par le gouvernement danois devant le flux de retraités s'installant en France. Le second facteur porte sur les revenus et plus-values immobilières qui du fait de la convention, lorsque attribués à une société danoise sans établissement stable en France, étaient taxés au Danemark. Faisant suite à cela, la principale source fiscale[707] consistait dans les dispositions du droit interne et en

[707] Il faut signaler aussi un échange de lettre datant du 28 février 1930 entre les deux pays.

particulier les précisions apportées au travers d'une publication du BOFIP[708]. Du point de vue communautaire, les principaux garde-fous qu'il garantit sont basés sur les principes de liberté de circulation, de non-discrimination et de d'égalité. Bien que louables, ces garanties semblent insuffisantes à assainir des relations fiscales non apaisées[709].

Ce sentiment semble se confirmer sur la base des litiges déclarés[710][711] relatifs à une double imposition des revenus. Dans ces deux affaires, la pierre d'achoppement est originale puisqu'elle résulte de la détermination de la date d'effet de la dénonciation de la convention. En effet, les cours respectives se sont prononcées sur le fait de savoir si les dispositions de la convention bien que dénoncées étaient encore applicables après la date de dénonciation si les conditions nécessaires étaient remplies. A cette question, la réponse donnée fut positive. Il ressort de l'analyse des décisions que le hiatus provient de la formulation ambiguë de ce que sont les revenus taxables et à quelle date ils le deviennent. De ce point de vue, la dénonciation si elle pourrait sembler clarifier les rapports entre les deux pays, peut donc non seulement laisser subsister des doutes quant à l'applicabilité du droit interne mais encore laisser applicables les dispositions de la convention dénoncée[712].

Ce premier retour d'expérience est complété par une analyse intéressante[713] menée après sept années de vide conventionnel. Des nombreux constats réalisés, deux paraissent plus pertinent par rapport à ce travail. D'abord, bien que les deux pays soient membres de l'UE, le droit européen n'est que de peu de recours afin d'éviter les doubles impositions. Ceci est

---

[708] BOI-INT-CVB-DNK-20 120 912.

[709] Cazaillet,S., France — Danemark : des relations fiscales pas très conventionnelles — Questions à Maximilien Jazani, Managing Partner, Manswell, Lexbase Hebdo édition fiscale n˚527 du 16 mai 2013.

[710] CAA Versailles, 6e ch., 4 déc. 2013, n° 12VE03209, Sté Rezidor Park Orange, concl. J.-É. Soyez, note F. Le Mentec : JurisData n° 2013-031873.

[711] CAA Versailles, 6e ch., 4 déc. 2013, n° 12VE03208, Sté Rezidor Park Nancy (non reproduit), concl. J.-É. Soyez, note F. Le Mentec : JurisData n° 2013- 031875.

[712] Le Mentec, F., Convention fiscale franco-danoise : détermination de la date d'effet de la dénonciation, Revue de droit fiscal, n°° 7-8. 13 février 2014, pp 1-4.

[713] Tar, G., Bientôt sept ans sans convention fiscale bilatérale entre la France et le Danemark : bilan et perspectives à la lumière du droit fiscal de l'Union européenne, Revue de droit fiscal, n°49, 3 décembre 2015, pp.1-7.

d'autant plus surprenant (alarmant) que les impôts concernés sont ceux sur lesquels l'UE peut exercer une certaine détermination (impôts sociétés, revenus, dividendes…). L'autre observation porte sur les mesures unilatérales prises par la France pour essayer de régler les litiges entre les deux pays. Les deux remarques précédentes sont instructives dans le sens qui pourrait être suivi par les relations entre la France et la Suisse. Cependant, il faut rappeler que dans ce dernier cas, il est question des impôts successoraux et que d'autre part, la solution européenne appelée par Tar dans son écrit sera peut-être trouvé après l'instauration du règlement européen sur les successions.

D - Conséquence de la dénonciation de la convention de 1953 : l'application du droit national sur les successions à partir du 1 janvier 2015.

Il s'agit au cours des prochaines lignes non pas de détailler les règles de taxation mais d'en décrire les grandes lignes afin de bien prendre la mesure des enjeux pour la Suisse et pour la France. Bien que sans réelle importance ici, il faut encore rappeler que ces lignes concernent la situation fiscale d'une succession après la date du 1 janvier 2015 mais avant la mise en œuvre effective du règlement européen. Enfin, ce passage est encore rendu nécessaire dans le but de compléter nos propos tenus jusqu'alors qui n'ont porté de manière quasiment exclusive sur les règles de compétence et de partage du fait de la convention et, par la suite, de sa dénonciation.

A la date du 1 janvier 2015, ce seront les droits des deux Etats qui s'appliqueront[714] ce qui implique pour la France de se référer à son droit fiscal interne basé pour beaucoup sur l'art.750 ter du CGI et pour la Suisse sur les dispositions cantonales en matière de succession.

[714] Jacquin, S., Dénonciation par la France de la convention franco-suisse en matière de droits de succession, La semaine juridique notariale et immobilière, n°37, 12 septembre 2014, pp.5-6.

1) Un impôt fédéral nul sur les successions du fait d'une prérogative cantonale

La rédaction du chapitre I a permis pour la première fois d'instruire le droit fiscal successoral suisse (et français) sous l'angle essentiellement de la résidence et du domicile ce qui a permis d'en dévoiler à cette occasion les facettes les plus aigües. C'est la raison pour laquelle, il ne sera procédé ici que d'un rappel et une préparation à l'intégration dans le raisonnement des dispositifs civils, pierre angulaire, de la succession qui sera réalisée au cours du prochain chapitre.

En premier lieu, rappelons que la Confédération n'pas de compétence en matière de fiscalité successorale comme la Constitution l'a décrite. Par conséquent, cette dernière n'est pas intéressée à cette imposition et ce n'est que par dérogation que le Conseil fédéral négocie les conventions en la matière. En conséquence, ce sont les cantons comme il a été déjà indiqué qui sont compétents en matière de fiscalité successorale. Par ailleurs, les communes ont également droit à cette ponction fiscale, pour mémoire. Elles sont libres mais pas obligés d'adopter leur propre législation en la matière. En termes de contraintes, ces dernières proviennent de la Constitution et des principes habituels d'impositions. Il faut encore noter que le rôle dévolu traditionnellement de coordinateur à la LHID n'est pas ici effectif puisque l'impôt sur les successions et donations est considéré comme indirect, la LIHD ne traitant que des impôts directs.

Dans ce contexte, les principes constitutionnels et de taxation jouent un rôle primordial pour assurer une certaine cohérence du fait de cette taxation cantonale et des risques de double taxation inter cantonale. Cependant, il convient de se référer aux vingt-six législations cantonales pour s'assurer de l'absence de possibles double impositions en ce domaine. De manière uniforme pour les cantons conservés, le canton compétent en matière de taxation est celui du dernier domicile du défunt. En effet, les législations cantonales se basant très généralement sur le lieu du dernier domicile du défunt pour déterminer le lieu d'ouverture de la succession, ils se réfèrent de la sorte à l'application de l'art.538 cc qui prévoit explicitement cette solution. Formulé ainsi, le canton de domiciliation du défunt est celui compétent pour taxer la succession sur l'ensemble des biens mobiliers.

D'un point de vue immobilier, la carence relevée par la non application de la LHID en matière de succession se fait sentir. Si, aujourd'hui les législations cantonales limitent leur compétence à leur territoire concernant la taxation des biens immobiliers, il n'en a pas toujours été ainsi. C'est donc un arrêt du Tribunal fédéral[715] qui est venu clarifier cette compétence en la limitant, dans le cadre immobilier, à une compétence géographique. C'est ainsi le canton du lieu de situation de l'immeuble qui détient la compétence fiscale.

Cette approche suisso-helvétique trouve des prolongements lorsqu'une succession présentant un caractère d'extranéité doive être réglée. La LDIP prévoit expressément que le canton suisse où se situe le dernier domicile du défunt est compétent en matière successorale[716]. Elle prévoit toutefois l'exclusion des biens immobiliers situés à l'étranger de la masse successorale taxable[717]. Par ailleurs, comme déjà évoqué, la LDIP prévoit encore certains cas de figures[718] où les cantons suisses sont déclarés compétents pour régler des successions, non traités par les autorités a priori compétentes, concernant des citoyens suisses décédés à l'étranger ou des biens situés en Suisse de défunt situés à l'étranger[719]. En résumé, d'un point de vue fédéral et sur la base de la LDIP, le canton du dernier domicile du défunt est compétent en matière mobilière[720] (hormis exceptions), et par exception en matière immobilière sur les biens situés sur son territoire.

A ce point de notre développement, il faut revenir sur certaines données telles que les cantons qui prélèvent un impôt sur les successions (respectivement sur les donations), qui ont aussi délégués ce droit aux communes ou bien simplement trouvé un accord pour qu'elles

---

[715] ATF 73 I 17 ; Archives 41, 137.

[716] Art.86 al.1 LDIP

[717] Art 86 al.2 LDIP

[718] Art.87 al.1 ; art.87 al.2, art 88 al.1 de la LDIP

[719] Bayle, P., Weniger, O. Successions franco-suisses: Enjeux et expériences pratiques après la dénonciation de la convention fiscale, Journée de droit successoral 2016, Stämpfli Verlag AG, 2016, pp 97-121.

[720] Oberson, X., *Droit fiscal suisse*, Helbling Lichtenhahn, 4ème Ed., 2012, p.459.

partagent le fruit de cette imposition. En ce domaine il est plus rapide de traiter ceux qui ne font rien ou peu que ceux qui font[721]. Cependant, les exceptions puisqu'il en existe doivent être signalées de nouveau. Ainsi, le canton de Lucerne ne procède pas à la taxation des donations alors que le canton de Schwytz se refuse (encore) à lever l'impôt sur les successions et donations.

A cette occasion, il faut relever qu'une novation s'est opérée sur le territoire suisse depuis que le premier chapitre fut écrit et où ces informations avaient déjà été divulguées. En effet, fin 2016, le canton d'Obwald par votation cantonale a opté pour une suppression totale des impôts sur les successions et les donations, le plaçant maintenant à égalité avec le canton de Schwytz. Il n'est pas interdit de supposer que cette démarche pourrait être reproduite car la suppression de ces impôts peut grandement faciliter la planification patrimoniale et rehausser du même coup l'attractivité fiscale d'un canton.

D'un point de vue pratique, la distinction entre système fiscal frappant la part héréditaire ou la masse successorale dans sa globalité a été soulevée dans le chapitre premier. Cette distinction est importante puisqu'elle ne prend pas en compte de la même façon les liens de parenté et parce le montant dû s'en trouve lui aussi modifier fortement en fonction de la configuration de la succession. Là encore, la dimension internationale reste importante car selon la présence ou non d'un crédit d'impôt, l'impact sur le montant total de la taxation est différent. Dans le cas qui nous intéresse, c'est-à-dire sans convention et méthode d'élimination, ce seront les règles internes qui primeront afin de limiter la double imposition.

La remarque précédente a permis d'introduire l'importance éventuelle du lien de parenté dans le montant taxable de la succession. L'analyse approfondie des systèmes en vigueur permet toutefois de tirer quelques généralités sur ces liens de parenté et le niveau de taxation[722]. Dans leur immense majorité, ces législations cantonales prévoient une exclusion de l'impôt

[721] Informations fiscales, Les impôts sur les successions et les donations 2016, Conférence suisse des impôts, janvier 2017.

[722] Kunzle, H.R, Etienne, R., Masson, S., Renaud, P., Sottile, G., *Manuel Kendris 2014/2015* pour la planification fiscale et successorale, Schulthess, 2004, 772 p.

pour les héritiers en ligne directe, descendante et ascendante. La notable exception, pourtant accueillant un grand nombre de résidents provenant de France, est présente sur le canton de Vaud.

Cette exception est tellement remarquable que ce canton aurait été l'un des rares à ne pas être pénalisé par le projet de convention de 2012 si ce dernier avait été porté à son terme. En effet, son étendue en termes d'héritiers concernés, les taux d'impositions et enfin les franchises accordées se rapprochent grandement du résultat obtenu par l'application des dispositions françaises[723]. Mais inutile de le rappeler, vu le nombre de législations potentiellement invocables, les situations particulières nécessitent de devoir s'astreindre à une analyse, par canton concerné, de leurs caractéristiques. Ces caractéristiques sont bien entendu fort différentes de celles françaises.

2) Une imposition française globale

En droit français, du fait de la centralisation ancestrale du pays et de son système fiscal, les droits de succession sont de la compétence de l'Etat français et sont perçus directement par l'administration fiscale. Les successions sons régies principalement par le CGI et notamment son art 750 ter qui prévoit un certain nombre de critères emportant l'assujettissement. Ce dernier prévoit trois cirières d'assujettissement.

Ainsi, si le défunt décède en étant domicilié en France au sens de l'art. 4 B CGI, l'ensemble des biens qu'il détient, que ces derniers soient situés en France ou hors de France, sont soumis aux droits de succession (art. 750ter, 1° CGI); si le défunt décède alors qu'il est non-résident de France, seuls ses biens meubles ou immeubles situés en France vont être taxés en France (art. 750ter, 2° CGI); si le défunt décède alors qu'il réside hors de France, mais que l'un de ses héritiers est domicilié en France, et l'a été au moins six ans durant les dix dernières

[723] Opt.cit. 52.

années, tous les biens qui lui reviennent, meubles ou immeubles, situés en France ou à l'étranger, vont être taxés en France (CGI, art. 750 ter, 3°).

Ces dispositions maintenant relevées, elles permettent d'étayer les réflexions précédentes sur le projet de convention de 2012 qui reprenaient les termes de l'art.750 ter et dont il a été discuté la compatibilité avec le droit international et en particulier le modèle de convention de l'OCDE de 1982.

Il faut noter que cet art 750 ter s'appuie dans son al.1sur la définition de l'art.4 B du CGI pour retenir la domiciliation du de cujus. Pour mémoire et en fonction du contenu du chapitre I, ce dernier article prescrit quatre éléments[724] afin de fixer le domicile sur le territoire français et d'attribuer à la France la compétence fiscale sur la succession. Ces critères étant non hiérarchisés à la différence de l'interprétation traditionnelle en droit international (tie breaker rule). Il est ici facile de constater que du fait de l'énoncé de l'art.750 ter et des dispositions de l'art.4 B du CGI, les possibles conflits de compétences et de lois entre les deux pays peuvent facilement apparaitre. Sans convention, il faut s'en remettre aux dispositions du droit interne pour limiter les effets de double imposition.

D'un point de vue de la taxation, le système français applique, comme la plupart des cantons suisses, une imposition sur la part héréditaire reçue dont le montant dépend d'un taux qui lui-même est fonction du lien de parenté. Il retient donc le système des parentèles et des franchises pour ajuster les montants demandés aux héritiers ou légataires.

En conclusion de ce passage consacré aux règles nationales et à leurs applications dans un contexte international, il parait utile de faire un bilan des potentiels problèmes que ces applications peuvent produire lors de successions internationales entre les deux pays.

[724] Foyer, lieu de séjour principale, activité professionnelle et centre des intérêts économiques

3) Les cas de doubles impositions envisageables.

Afin de rendre plus concrètes les analyses précédentes, il est nécessaire d'illustrer les situations[725] où la double imposition pourrait apparaitre lorsqu'il s'agit de traiter d'une succession liant les deux pays. Bien que non exclusif à l'immobilier, les situations décrites viseront principalement les doubles impositions liées à un bien de cette nature. L'approche retenue ici sera de pratiquer une catégorisation de ces cas de double imposition en fonction de leurs origines.

La première catégorie de cas de doubles impositions découle des règles d'assujettissements qui non seulement divergent mais se chevauchent entre la France et la Suisse.

Premier exemple relatif à un de cujus en France et un bien immobilier en Suisse. Si la succession d'un de cujus dont le dernier domicile était en France comporte des biens immobiliers sis en Suisse ces derniers seront soumis à l'impôt successoral français en raison du dernier domicile français du défunt, ainsi qu'à l'impôt successoral suisse en raison de leur lieu de situation.

Second exemple relatif à un de cujus en Suisse et des biens mobiliers en France. Si la succession d'un de cujus dont le dernier domicile était en Suisse comporte des biens mobiliers sis en France, par exemple des meubles, des objets d'art, des titres de société ou des comptes bancaires, ces derniers seront soumis à l'impôt successoral français en raison de leur lieu de situation, ainsi qu'à l'impôt successoral suisse en raison du dernier domicile du défunt.

Troisième exemple relatif à un de cujus en Suisse et des héritiers en France. Si l'un des héritiers est domicilié en France au moment du décès et l'a été pendant au moins six des dix années précédentes et si la succession du de cujus dont le dernier domicile était en Suisse

[725] Opt. Cit. n°81. Les exemples indiqués plus bas sont inspirés de cet article. La différence provient de la généralisation opérée alors que l'article se concentrait sur les impôts successoraux vaudois.

comporte des biens mobiliers sis en France, en Suisse ou dans un pays tiers, des biens immobiliers sis en Suisse ou des parts de société immobilière française, la part de ces biens reçue par l'héritier domicilié en France sera soumise à l'impôt successoral français en raison du domicile de l'héritier ainsi qu'à l'impôt successoral suisse en raison du dernier domicile du défunt. Ce dernier exemple illustre bien la portée globale de l'art.750 ter puisque tous les biens, non seulement en France et en Suisse mais encore dans un pays tiers sont couverts par les droits de succession.

A cette première catégorie de conflits, s'ajoute ceux issus d'un conflit lié aux définitions des facteurs de rattachement.

Quatrième exemple relatif à un de cujus en Suisse et des parts de société immobilière françaises. Si la succession d'un de cujus dont le dernier domicile était en Suisse comporte des parts de société immobilière française, ces dernières seront soumises à l'impôt successoral français en raison de leur lieu de situation, ainsi qu'à l'impôt successoral cantonal en raison du dernier domicile du défunt et de la qualification mobilière retenue pour ces biens par les autorités suisses.

Cinquième exemple relatif à un retraité en Suisse dont la seule source de revenus est sa pension française. Un retraité dont le domicile est situé en Suisse et qui a pour unique source de revenu une pension de source française est réputé avoir le centre de ses intérêts économiques en France et a donc sa résidence fiscale en France[726] au sens d'un des quatre critères de l'art. 4 B CGI. Sa succession sera donc soumise intégralement aux droits de succession français en application de l'art. 750 ter 1° CGI qui renvoie à l'art. 4 B CGI et à l'impôt successoral cantonal (sous réserve de biens immobiliers sis à l'étranger) en raison du dernier domicile sur le canton en question.

[726] CE, 9e et 10e ss-sect., 17 juin 2015, n° 371412, M. Boissier, concl. F.Aladjidi: JurisData n° 2015-014929.

Cette notion de centre des intérêts économiques prend donc ici tout son poids et doit être prise en compte pour une planification patrimoniale efficace visant pour un retraité ou un actif retirant ses revenus de sources françaises de se délester aux profits de ses héritiers ou légataires. Il faut par conséquent veiller à ne pas dépendre principalement de sources de revenus françaises ni même montré un patrimoine déséquilibré en faveur d'actifs français. Voilà qui met un terme à cette partie traitant de la succession présentant un caractère d'extranéité. Il faut dès lors se pencher sur l'autre manière de transmettre à titre gratuit un patrimoine, il s'agit des donations. Cette partie sera toutefois plus courte que la précédente car les pratiques en vigueur ne sont pas et n'ont jamais été bordées par des conventions internationales en la matière entre les deux pays concernés.

III - Généralité : Le droit applicable aux donations transnationales

Si les successions ont pu bénéficier d'un filet filtrant les problèmes de double imposition par la présence d'une convention, les donations impliquant des personnes ou des biens situés de chaque côté de la frontière n'ont pu être réglées que sur la base des dispositions de droit interne de chaque pays et leur manière de lutter éventuellement contre les doubles impositions.

Afin de ne pas surcharger cette étude, les donations pour cause de mort, tel le leg par exemple, ne seront pas abordées dans ce développement. Elles seront avantageusement traitées dans le chapitre suivant. De la même manière que pour les successions, ce travail ne peut être réalisé sans prise en compte des notions civiles y relatives et de leurs conséquences fiscales. Dernière précision, l'art.750 ter du CGI déploie ses dispositions envers les successions mais également les donations. Ainsi, la matrice vue concernant l'étendue des situations où la France était compétente en matière de succession est effectivement répliquée en matière de donation. Cette remarque étant faite, elle laisse penser que si une solution existe afin d'amoindrir la pression fiscale du côté français, elle ne devrait pouvoir venir que de dispositions civiles françaises ou suisses.

A - Droit suisse

La notion civile de donation de droit suisse se retrouve à l'art.239 CO (ce qui peut paraitre curieux car elle est traitée alors comme un contrat) qui précise notamment « La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre sans contre-prestation correspondante. » Il faut noter que les caractéristiques civiles essentielles de la donation tournent autour de l'acte de donation du donateur dont le corollaire est son appauvrissement. La donation pour être valable ne doit pas souffrir de conditions particulières ni de possibles retour au donateur.

Les modalités relatives à cette donation sont précisées aux articles 240 et suivant et particulièrement quant à la forme de la donation[727]. Plus précisément cet article précise qu'en matière de forme, la donation manuelle est concrétisée par la remise de la chose du donateur au donataire. Alors qu'en matière immobilière, « la donation n'est parfaite que par son inscription au registre foncier. L'inscription ne peut avoir lieu qu'en vertu d'une promesse de donner valablement faite. » Dès lors, pour respecter la tradition suisse sur le transfert de propriété immobilière (ou assimilées), l'inscription au registre est requise. Il faut toutefois remarquer que la formulation « pour être parfaite » est quelque peu troublante laissant à penser que la donation immobilière ne respectant pas la forme indiquée déploierait tout de même certains effets. Quant à la promesse de donner[728], elle n'est valable que si elle est faite par écrit. Dans le cas d'une donation immobilière, non seulement elle doit être faite par écrit mais de plus elle doit adopter la forme authentique et donc nécessité le concours d'un notaire suisse.

La donation semble en conséquence de quoi suivre des règles très souples lorsqu'elles portent sur des biens mobiliers et plus contraignantes dans le cadre immobilier, puisque l'intervention d'un notaire est nécessaire.

D'un point de vue fiscale, les observations faites par rapport aux successions sont reproduisibles puisque l'impôt sur les donations est un impôt cantonal (la Confédération n'étant pas compétente constitutionnellement[729]). Il existe donc vingt-trois législations différentes en la matière puisque trois[730] cantons ne prélèvent pas de « dîme » sur ces opérations.

Ainsi, d'un point de vue fiscal, une donation ne pourra être entérinée que si trois critères cumulatifs sont réunis. A savoir, que la donation constitue une attribution de la part du donateur. Il en découle un avantage patrimonial qui constitue soit un enrichissement soit une économie de dépense. Le second critère porte sur la qualification d'acte réalisé à titre gratuit. Cette

[727] Art.242 CO

[728] Art.243 CO

[729] Mot qui partage avec la Suisse le même nombre de composants

[730] Schwytz, Lucerne et Obwald.

qualification peut s'entendre que s'il y a une absence totale de contrepartie à l'attribution première. Cette absence de contre prestation est fondamentale sous peine de requalification de l'opération en contrat onéreux comme une vente. D'ailleurs, nombreuses sont les législations cantonales qui prévoient un cas de figure particulier caractérisé par une contreprestation disproportionnée par rapport à la donation. Dans ce cas, la donation est requalifiée de donation mixte qui correspond à un cumul à la fois d'une vente et d'une donation, les deux étant soumis à une imposition dont l'une pour transmission à titre onéreux et l'autre à titre gratuit. Le troisième critère porte sur l'intention libérale de la donation. Elle doit exprimer une réelle volonté[731] de donner, de se défaire de la part du donateur. L'enrichissement consécutif à l'opération n'est pas suffisant pour définir cette dernière comme étant une donation.

Dès lors, selon le droit suisse, c'est le lieu de domicile du donateur qui fonde la compétence du canton en cette matière tant civile que fiscale. Du point de vue international, la compétence du canton est écartée en cas de biens immobiliers, mais maintenue en cas de biens mobiliers. Enfin, dans le cas d'une donation immobilière au sens suisse, l'acte doit suivre une forme authentique.

B - Droit français

Comme l'a laissé présager les premières lignes de ce paragraphe, l'art.750 ter CGI ne laisse que peu de place pour des donations présentant un caractère d'extranéité qui ne soit taxée sur cette base. Dès lors, le droit civil pourrait constituer la porte de sortie. De ce point de vue la définition française de la donation est assez proche de la définition suisse. C'est l'article 893 du Code Civil qui précise son contenu « La libéralité est l'acte par lequel une personne dispose à titre gratuit de tout ou partie de ses biens et de ses droits au profit d'une autre personne ».

[731] « animus donandi »

Comme le notent Beigner et Torricelli[732], l'acte volontaire qu'il sous-tend se compose d'un élément matériel[733] et d'un élément intentionnel[734], tous deux révélés par la jurisprudence.

Le coté le plus saillant de la donation, fondant ainsi une distinction majeure avec le droit suisse, repose sur la forme de cette dernière. L'article 931 du Code civil implique un principe qui est celui de l'authenticité. Le passage devant notaire est donc à priori une condition sine qua non de la validité d'une donation. La forme authentique s'explique, comme pour le contrat de vente, toutefois, par le rôle de modérateur du notaire et par l'obligation faite aux deux parties de signer le document. Toutefois, ce formalisme connait un certain nombre d'exceptions en particulier lors d'un don manuel. Par conséquent, lorsqu'elle sur un bien immeuble, la donation nécessite de respecter la forme authentique.

Finalement, il apparait en filigrane que dans le cas qui retient notre attention, la donation d'un bien immobilier, au sens français, la forme authentique est exigée ce qui place les deux pays sur un pied d'égalité. Alors quelles sont les conséquences pour une donation présentant un caractère d'extranéité. Il est inutile ici de reprendre les exemples précédents déroulés dans le cas de la succession, il est cependant clair que dès que la donation implique un donateur ou un donataire situé en France, quel que soit le lieu de situation du bien, l'impôt sera levé en France. Dans ce cas indiqué ici, et si le bien immobilier est situé en Suisse, il y aura double imposition Si le donataire et le donateur sont domiciliés en Suisse et le bien immobilier en France, une nouvelle fois le fisc français sera à la manœuvre mais cette fois sans double imposition.

Un cas particulier mérite d'être soulevé celui de la donation portant sur des parts de sociétés permettant la détention d'un bien immobilier en France. Dans ce cas, si une des deux parties se trouvent en France, l'administration française agira. Si le donateur se trouve en

---

[732] Opt. Cit. n° 18. P.39.

[733] Un appauvrissement ou un enrichissement

[734] Animus donandi : conscience de l'acte de donner et volonté de s'appauvrir.

Suisse, dans ce cas il y aura une double imposition. Enfin, si les deux parties se trouvent en Suisse, il y aura encore une double imposition. La situation semble inextricable à moins, comme le suggère Favre[735], de modifier la structure juridique en la faisant passer de société à prépondérance immobilière vers une société commerciale classique[736]. L'autre manière peut être, non pas d'éliminer mais de contourner le problème, serait de chercher à se placer sous la protection du droit civil français. Dans le cas d'un bien situé sur le sol suisse détenu directement, la stratégie visant à planifier une donation-partage de droit français, aurait pour mérite d'écarter la double imposition et de réduire la note fiscale. Ainsi illustrer, c'est probablement autour des notions civiles qu'il faille chercher à trouver une solution. Mais, cette question mérite d'être approfondie et pour ce faire il convient de prendre en compte les dispositions de droit civil en matière matrimonial ainsi que successoral de manière détaillée, ce sera l'objet du prochain chapitre.

[735] Le Temps, 23.02.2013, "Concessions arrachées à la France", Favre, Alexis.

[736] Mais en la matière, le risque de reprise existe.

IV - Conclusion

Ce chapitre a permis de mettre en avant les dimensions internationales des donations et successions tant du point de vue civil que du point de vue fiscal. Les donations apparaissent comme délaissées car peu de traités ou conventions permettent à un pays de pouvoir sécuriser ses opérations juridiques.

Les successions ont une place à peine enviable, toutefois le nombre de traités ou de conventions se souciant de ses répercussions est plus élevé semblant montrer un besoin et uen volonté de rendre les successions internationales plus sûres.

Ces éléments laissent donc craindre que la situation découlant de la disparition de la convention entre la France et la Suisse laissent un vide qu'il sera bien difficile de combler. La description du processus ayant menée à la dénonciation de l'ancienne convention, et au refus de la nouvelle a illustré les enjeux de la taxation de la succession transnationale entre les deux pays. La volonté française de pouvoir taxer les successions selon son droit interne, puisque le projet de convention revenait un peu près à cela ne pouvait que déboucher sur cette situation qui caractérise une insécurité juridique et fiscale semblant être inscrite pour durer.

Chapitre VII : l'absence de convention de double imposition et les règles nationales actuelles

Le chapitre précédent s'est conclu sur le rôle potentiellement modérateur du droit civil dans la double imposition des successions et des donations. Il faut d'ailleurs noter qu'à ce sujet, il n'a pas été question d'inégalité ou de discrimination à l'égard d'un ou l'autre non-résident. La source d'une surcharge fiscale provient ici uniquement de la mauvaise coordination des systèmes fiscaux dans les domaines concernés. C'est la raison pour laquelle, le salut pourrait provenir des dispositions du droit civil qui servent de basent aux parts héréditaires taxables mais encore bénéficient aujourd'hui finalement d'une meilleure protection que les simples dispositions fiscales nationales et leurs reconnaissances internationales.

Dans les pages précédentes, les successions et les donations ont été abordées sous l'angle globale de leur contenu, de leur formalité ou bien encore de leur reconnaissance internationale afin d'en déduire le traitement fiscal. Si ce passage semblait nécessaire, il n'en est pas moins insuffisant car rien n'a été dit, à dessein, des modalités influençant la base de la taxation, principalement dans le cas des successions, à savoir le régime matrimonial du défunt ou donateur, des héritiers ou légataires naturels ou nommés, des réserves héréditaires et des quotités disponibles et finalement des exemptions d'imposition.

De ce point de vue, l'évolution du droit du mariage et de son pendant le partenariat enregistré a connu en France une profonde évolution des dernières années. La Suisse a accompagné ce mouvement mais s'est montrée pour l'instant plus traditionnel dans son approche repoussant pour l'instant l'idée d'un mariage pour tous. Il n'empêche, la notion basique de couple hétérosexuel a volé en éclat et les configurations sont aujourd'hui nombreuses. Or, chacun des deux pays accordent des droits, une protection à chaque membre de ce couple qui en fonction de sa situation sont plus ou moins étendus. La manière dont ses droits sont instaurés dans un pays pose la question lancinante de celle de leur reconnaissance à l'étranger. La question est clairement établie et l'on sait que les donations entre « époux sont possibles en Suisse, exemptés et soumises à un formalisme léger. Comment cette donation serait-elle traitée si le légataire se trouvait en France lors de la donation.

Par ailleurs, la question du régime matrimonial retenu lors du mariage soulève également quelques problèmes. Comment ces régimes sont-ils reconnus de chaque côté de la frontière en cas de décès afin de déterminer la part dévolue à un des époux ? A ce titre France et Suisse ne partagent pas exactement les mêmes règles en particulier du point de vue du régime légal. La reconnaissance de ses dispositions matrimoniales peut ici encore modifier le montant de la masse de la succession et sa répartition au sein des héritiers ou légataires.

Le droit successoral suisse offre de multiples flexibilités qui assurent une transmission sans encombre dans un cas purement suisse, sachant par ailleurs, que la fiscalité en ce domaine est somme toute qualifiable de légère. Ces dispositions, telles que celles délivrées lors d'un pacte testamentaire, ne sont pas recevables en l'état en France qui de principe ne reconnait pas ce pacte. Ainsi, qu'advient-il de cette répartition en cas de succession portant sur un bien situé en France ou un héritier domicilié dans l'hexagone.

Les parts héréditaires sont elles aussi différentes de chaque côté des rives du Lac Léman[737]. En effet, partenaire, enfants, ascendants ne sont pas en droit de recevoir la même chose en fonction du droit successoral appliqué. Comment ce dernier est reçu dans le cas d'une succession internationale impliquant un bien immobilier.

Cette suite de questionnements a le mérite de montrer la complexité de ce sujet sachant que les raisonnements sous-jacents doivent se comprendre en l'absence du règlement européen. En effet, notre volonté étant de montrer les difficultés de telles situations en absences de convention fiscales et de règlement européen pour caractériser, du fait de la séquence chronologique l'impact de l'absence de la convention sur les successions au 1er janvier 2015 et la non possibilité de s'appuyer sur le règlement européen des successions jusqu'au 17 août 2015. De cette manière, ce sont les dispositions nationales existantes qui sont mise en lumière. Une prochaine étape sera bien sûr d'intégrer le règlement européen à notre propos (Chapitre IX).

[737] Du lac de Genève c'est selon

I - La fiscalité des successions et des donations influencée par le droit matrimonial

Les influences du droit civil sur l'imposition des successions et des donations passent par la compréhension de la répartition des biens du donateur ou du défunt aux héritiers, légataires ou donataires. Ainsi, cette répartition est dépendante du régime matrimonial de donateur ou du défunt puisque la répartition en question sera contrainte par les droits reconnus au « conjoint ».

De même, les règles successorales façonnent la manière dont les biens pourraient être transmis du fait des réserves héréditaires et des quotités disponibles imposées ou dépendantes de la personne transmettant ses actifs. Ces dispositions nationales doivent être reçues par l'autre Etat partie prenante à l'opération de la transmission, ce qui pose, et l'actualité récente l'illustre brillamment, la reconnaissance internationale des dispositions civiles d'un Etat dont l'autre Etat ne partage pas la même tradition juridique. C'est par la caractérisation des facteurs influençant les parts héréditaires, système retenu par la France et la grande majorité des cantons, qu'il sera possible de comprendre le montant servant de base taxable, puis le montant de l'impôt dû.

Conformément à la problématique précédemment décrite, la première partie de ce paragraphe s'évertuera à caractériser la façon dont le droit matrimonial national est reconnu à l'international. Il apparait sage dès à présent de limiter le cadre de notre étude au seul contexte relavant des régimes matrimoniaux français et suisses. En procédant de la sorte, les cas possibles où, des résidents d'un des pays concernés s'étant marié dans un pays tiers selon les traditions locales de ce pays et détenant dans l'autre pays que celui de résidence un bien immobilier, seront écartés. Une seconde limitation provient de l'exclusion du champ de cette étude les autres relations que celles issues du mariage afin encore une fois de ne pas alourdir exagérément cette partie. Malgré ces restrictions, le sujet garde toute sa teneur car le conjoint en droit français ou suisse reste une personne privilégiée et proprement protégée de tout dénuement. Cela ne va pas sans conséquences d'un point de vue de la liberté de disposition de ses biens de son vivant ou bien encore pour cause de mort.

A - La reconnaissance internationale du régime matrimonial

La problématique liée à la reconnaissance des régimes matrimoniaux est relativement ancienne et reste aujourd'hui couverte par différents textes et conventions, au risque parfois peut être de se contredire. Cette reconnaissance s'appuie sur des dispositions internes et des sources internationales reconnues par chacun des Etats. Elle nécessite également de la resituer dans une problématique qui est celle du mariage et de sa reconnaissance d'un point de vue international puisque sans mariage pas de régime matrimonial.

Les sources du droit international en ce domaine sont essentiellement basées sur la convention de La Haye sur la loi applicable aux régimes matrimoniaux[738] et le règlement européen (UE) 2016/1103 quant à la coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable de la reconnaissance et de l'exécution en matière de régimes matrimoniaux[739].

Si ces textes ont déjà ou auront une portée certaine en France du fait de la ratification de la convention par la France et de fait de son appartenance à l'Union Européenne, il en va différemment de la Suisse. En effet, cette dernière n'a pas ratifié cette convention et par conséquent n'est pas contrainte par ses dispositions. De même, le règlement qui entre en vigueur en 2019 ne concerne qu'un certain nombre de pays européens membres de l'U.E. Les mêmes causes produisant les mêmes effets, la Suisse[740] ne devra donc pas suivre les prescriptions de ce texte.

Est-ce à dire, que les deux sources internationales sont sans intérêt pour notre problématique transnationale ? La réponse est non car si la Suisse ne semble pas devoir s'y

---

[738] Convention de La Haye du 14 mars 1978 sur la loi applicable aux régimes matrimoniaux, Entrée en vigueur le 1er septembre 1992.

[739] Règlement européen (UE) 2016/1103 du Conseil du 24 juin 2016 mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière de régimes matrimoniaux. Applicable au 29 janvier 2019.

[740] Bonomi, A., Les Règlements européens sur les régimes matrimoniaux et les effets patrimoniaux des partenariats enregistrés – un premier regard depuis la Suisse, P.-H. Steinauer, M. Mooser et A. Eigenmann (éd.), Journée de droit successoral 2019 pp. 170-204.

contraindre, tel n'est pas le cas de la France. Or, Concernant la Convention (Art.3 à 14) comme pour le règlement (art.20[741]), il est tout à fait possible que la loi applicable ne soit pas celle d'un Etat membre et donc que la loi Suisse soit retenue bien que pays tiers à l'U.E. Cette observation implique qu'il n'est pas possible d'écarter l'influence de ces textes dans le cadre de ce travail, il sera donc signalé, le cas échéant l'importance que ces textes pourront déceler lorsque certaines situations particulières seront abordées. D'un point de vue générale, Suisse et France partagent les mêmes engagements quant à la reconnaissance de ces dits actes et régimes, toutefois des différences subsistent.

B - Reconnaissance en Suisse du mariage français

La LDIP est le texte régissant le droit international privé suisse comme il l'a été introduit précédemment dans ce manuscrit. Relativement au mariage, quatre « sections » ont été instaurées visant à traiter, la célébration du mariage, les effets du mariage, les régimes matrimoniaux et le divorce ainsi que la séparation des biens. Chaque thème étant abordé séquentiellement par d'abord la problématique de la compétence, puis celle de la loi applicable puis enfin celle de la reconnaissance d'actes ou de décisions étrangères. Ce sera bien entendu cette troisième partie de chaque thème qui retiendra particulièrement notre attention.

Plus spécifiquement concernant le mariage et la compétence des autorités suisses, celle-ci peut être fondée par la simple nationalité suisse d'un des fiancés ou bien encore qu'il ait en Suisse son domicile. Les autorités suisses pourront précéder à la célébration du mariage à l'exclusion des ambassades ou des missions diplomatiques. Selon la LDIP en son art.44, le droit suisse détermine les conditions de fond du mariage et celui-ci attribue à la loi du lieu de situation du mariage le rôle de la loi applicable à ce mariage. Ainsi, sans réelle considération des liens effectifs des futurs époux avec la Suisse, ce sera son droit qui sera retenu.

[741] Art.20 du règlement 2016/1103 : La loi désignée comme la loi applicable par le présent règlement s'applique même si cette loi n'est pas celle d'un État membre.

Quant à la question de la reconnaissance en Suisse des mariages célébrés à l'étranger, l'art.45 de la LDIP indique qu'un mariage à l'étranger dont la validité est établie est en principe reconnu en Suisse. Cet article met en avant la loi du lieu de célébration comme étant celle applicable sans que la Suisse émette, comme condition de reconnaissance que ce mariage soit aussi reconnu valablement dans l'état étranger de domicile ou de nationalité des financés ou de l'un deux. Par souci d'allègement, nous écarterons cette possibilité dans le cadre de notre réflexion. Une autre remarque tient à la validité étrangère d'un mariage qui résulterait d'une tradition ou d'une croyance. Selon ce même article, si le mariage religieux par exemple est reconnu dans le pays de célébration, alors il sera reconnu valable en Suisse[742]. Il est déjà possible de faire remarquer que cette position est partagée par la France.

C - Reconnaissance en France du mariage suisse

Côté français, la logique pousse à la même première analyse à savoir de déterminer les conditions de compétence quant au mariage. Selon le code civil français[743], Le mariage sera valablement consacré s'il a été célébré de manière conforme aux formalités prévues par la loi de l'Etat sur le territoire duquel la célébration a eu lieu. Suivant cet article, la France retient comme critère de validité relative à la forme du mariage, la conformité à la loi du lieu de célébration[744]. Il faut encore noter qu'au principe de base précédent, la France prévoit la possibilité, réservé aux deux époux de nationalité française, de pouvoir se marier à l'étranger en appliquant le droit français dans un cadre consulaire (le mariage à l'étranger d'un français d'une personne étrangère étant restreint à certains pays parmi lesquels la Suisse n'apparait pas). Par ailleurs, la règle matérielle prévue est somme toute simple d'appréhension puisque l'art.202-1 dispose que tout mariage devra respecter une condition relative à l'expression du consentement de chaque époux, consentement exprimé librement et sans contrainte. Il ressort de cette brève interrogation que droit suisse et droit français se rejoigne globalement sur leur

[742] La seconde thématique concernant le mariage selon la LDIP adresse les effets du mariage, mais il semble plus intéressant de l'omettre, car finalement sans intérêt décisif par rapport au sujet visé, afin de se lancer dans l'examen de la catégorie constituée par les régimes matrimoniaux.

[743] Art.202-2 du Code civil

[744] Ainsi, un mariage religieux reconnu valable localement sera reconnu en France.

procédure de reconnaissance des mariages célébrés à l'étranger. Se pose alors la question des régimes matrimoniaux.

D - Reconnaissance des régimes matrimoniaux : régimes légaux et spéciaux

Il sera d'abord abordé pour chacun des pays les régimes légaux et spéciaux en vigueur et leurs principales caractéristiques puis leur reconnaissance par l'autre pays.

1) Le régime légal Suisse : celui de la « participation aux acquêts »

Ce régime de la participation aux acquêts[745] correspond au régime légal attribué aux couples nouvellement mariés en Suisse sans recours à un régime particulier et ceci depuis le 1 janvier 1988. Auparavant, les couples mariés sans contrat particulier se voyaient attribuer le régime de l'union des biens. Il n'est pas inutile de préciser certaines caractéristiques de ce régime puisqu'il n'est pas interdit de penser que certains mariages sont encore liés par ce régime.

En effet, si le changement s'est opéré pour les nouveaux mariages au profit du régime aujourd'hui en vigueur, les mariages opérés avant cette date peuvent se retrouver dans deux situations. Ayant bénéficié du régime légal en vigueur, ils se voient attribués sans qu'aucunes démarches ne soient nécessaires, ce régime de la participation aux acquêts. Ce changement est automatique. Dès lors, la date du 1 janvier 1988 a déployé ses effets sans que les couples concernés ne s'en aperçoivent, ce qui implique que la liquidation du mariage sera effectuée selon les dispositions de ce régime légal.

[745] Piotet,P., *le régime matrimonial suisse de la participation aux acquêts*, Berne, Edition Stämpfli, 1986, 160 pages.

Cependant, si les couples soumis à l'ancien régime en vigueur souhaitent conserver son application, il leur est permis en manifestant ce choix de conserver l'application de ces anciennes règles. Ce régime datant de 1874 et inscrit dans le code civil de 1907 traduit une conception patriarcale de la famille. Il prévoyait notamment que le mari et femme restaient propriétaires de leurs biens mais que c'était le mari qui avait l'administration et la jouissance des biens de sa femme (à l'exception de ceux qui n'étaient pas réservés[746]. Ainsi, le mari devenait le bénéficiaire des fruits retirés de la gestion des biens propres de sa femme à l'exclusion des biens réservés de cette dernière. Lors de la liquidation de ce régime matrimonial, une autre conséquence notoire consistait dans le déséquilibre de la répartition puisqu'il était possible pour le mari de recevoir près des deux tiers de tout le patrimoine net[747]. Bien que d'apparence anecdotique, ce régime matrimonial peut encore se retrouver de nos jours et bien entendu influencer la liquidation du mariage pour cause de mort ou du vivant des époux.

Ce n'est donc que par une loi de 1984[748] entrée en vigueur le 1 janvier 1988[749] que fut instauré en tant que régime légal, celui de la participation aux acquêts. En droit suisse, il est question non pas de régime légal mais de régime ordinaire. Dans ce régime, chaque époux administre ses biens, en jouit et en dispose librement et indépendamment de l'autre et répond seul de ses dettes, exceptées les dettes ordinaires contractées pour le ménage pour lesquelles la responsabilité est solidaire. Chaque époux dispose de deux masses de biens, les biens propres et les acquêts. A la liquidation du régime, chaque époux reprend ses biens propres et a droit en valeur à la moitié des acquêts nets de l'autre en ce sens que l'époux dont les acquêts sont d'une valeur inférieure possède une créance de participation contre l'autre époux portant en valeur sur la moitié de la différence. Au cours du régime, les quatre masses de biens des époux ont le caractère de patrimoines séparés auxquels s'applique le principe de la subrogation patrimoniale. Il est important de relever le fait que les quatre masses sont distinctes et constituent de fait des patrimoines séparées. Par conséquent, les biens propres sont bien entendu administrés (quasi)

[746] Il s'agissait de ses effets personnels et du fuit de son travail de manière générale

[747] Pour un survol de ces anciens articles : http://www.loisuisse.ch/fra/sr/210/210_097.htm.

[748] Loi fondamentale du 5 octobre 1984

[749] On ne peut que s'interroger de la longévité du régime précédent et des raisons pour lesquelles ce régime soit rester aussi longuement en vigueur quand dans le même temps les évolutions de la société allaient dans un sens plus favorable aux femmes.

librement par chacun des époux propriétaires. Plus surprenant et peut être plus tranchant par rapport au droit français que nous aborderont plus tard, les époux administrent librement leurs biens nouvellement acquis et ce même après le mariage.

Ces quelques lignes permettent de saisir une des caractéristiques fondamentales de ce régime à savoir la grande autonomie qu'il offre aux époux et qui de ce point de vue le rapproche grandement d'un régime classique de séparation des biens. Dès lors, le système assure aux époux que du fait de leur gestion autonome des biens, ils pourront optimiser et administrer leur patrimoine sans que l'institution du mariage ne puisse, trop, les contraindre dans cette liberté.

Par ailleurs ce régime se base sur la distinction des patrimoines et donc sur les biens propres de chacun. En premier lieu, selon l'art.197 CC précise le sort des « les biens acquis par un époux à titre onéreux pendant le régime ». La règle générale est que les biens acquis à titre gratuit sont des propres et les biens acquis à titre onéreux sont des acquêts sous réserve de la preuve d'un financement provenant de biens propres. Il est facile de voir poindre ici une règle constante en droit matrimonial suisse qui est celle du remplacement et de la subrogation. Par ailleurs, l'art.200 al.3 CC établit de plus que les biens d'un époux sont présumés être des acquêts tant que la preuve du contraire n'est pas apportée. Par conséquent, les acquêts sont la règle, les biens propres l'exception[750]. Enfin, pour boucler la boucle, l'art.198 définit de manière exhaustive ce que sont les biens propres. Il semble encore nécessaire de préciser la règle relevée plus haut selon laquelle des éléments issus d'un financement provenant eux-mêmes d'acquêts adoptent cette même nature. De même, des éléments découlant du financement ou de la cession de biens propres deviennent des biens propres. L'analogie par rapport au régime de séparation de biens semble parfaite. A ce propos, si les biens sont administrés de manière indépendante de l'autre époux, il en découle que les dettes ne sont a priori pas susceptibles de solidarités entre époux et par conséquent ne doivent reposer que sur les épaules de celui qui les a souscrites[751].

[750] Montavon, P., *Les dispositions générales applicables aux régimes matrimoniaux in Abrégé de droit civil Art.1er à 640 CC/ LPart*, Schulthess Editions romandes, 2013.

[751] Opt cit. n1° 111, p. 333

Toutefois, ce régime se distingue de celui de la séparation de bien lors de la dissolution du régime matrimonial (pour cause de divorce ou cause de mort qui est le cas qui reteint notre attention ici) et cette différence fonde son assimilation à des régimes tels que celui de la communauté de biens ou communauté universelle (ces derniers mettant en avant la notion de biens communs et de partage).

Aux questions, certes importantes du moment précis de la dissolution et de ces effets immédiats accessoires, prime l'adoption d'une démarche schématique en quatre phases afin de régler cette dissolution[752].

La première phase de la liquidation consiste en une dissociation des biens ainsi que d'une reprise des biens utilisés par l'autre époux. Cette phase permettant encore de déterminer le montant des dettes entre époux. Lors de la seconde phase, il convient de déterminer les acquêts et biens propres de chacun des époux. Suit la troisième phase qui consiste à réaliser un décompte d'acquêts permettant d'identifier le dû de chaque époux envers son conjoint. C'est lors de cette phase que sont simultanément déduits les montants des dettes de chacun des époux sur leurs acquêts et uniquement sur ces derniers. Il s'agit des dettes envers les époux et envers les tiers. Ainsi, le bilan pourrait apparaitre déficitaire et dès lors non seulement le conjoint n'aurait rien à espérer d'une telle configuration mais de plus la question de ce déficit pourrait l'impacter. C'est sur ce point que le régime reste semblable à celui de séparation des biens en la forme du non transfert au conjoint des déficits de l'époux. Formuler autrement, le régime ordinaire ne prévoit qu'une issue positive pour le conjoint celui d'un acquêt global accumulé. La dernière phase consiste en une phase de liquidation qui détermine alors le montant attribuable à chacun et la forme de la reconnaissance de ce montant. En générale, il s'agit d'une créance représentant le montant déterminé et non pas un droit direct et réel sur chacun des acquêts.

Même si rapidement présenté, ce régime de la participation aux acquêts présente une contrainte (voire une opportunité) en terme successorale puisqu'il donne des règles assez fixes

---

[752] Montavon, P., *La dissolution et la liquidation du régime de la participation aux acquêts in Abrégé de droit civil Art.1er à 640 CC/ LPart,* Schulthess Editions romandes, 2013.

sur ce que sont les acquêts et les biens propres et comment ces acquêts comme les biens propres seront attribués lors de la dissolution du régime pour cause de mort. Une description aussi succincte que possible du régime légal français permettra également d'en saisir les caractéristiques principales et leurs portées en cas de dissolution du régime légal pour cause de mort.

2) France : communauté légale réduite aux acquêts/communauté meubles et acquêts (1966)

En précédant de la même façon qu'au paragraphe précédent, il est nécessaire de préciser que le régime légal en vigueur en France est de celui de « la communauté légale réduite aux acquêts » qui fut instauré en tant que tel au 1 janvier 1966[753]. Bien que son occurrence ne puisse être écartée[754], il ne sera pas envisagé ici la situation d'un mariage toujours en cours et ayant adopté le régime légal précédant de « communauté de meubles et acquêts[755] » (bien que ce régime reste une possibilité si le couple nouvellement marié retient expressément ce régime[756]).

Selon ce régime, les biens sont répartis selon trois masses distinctes (ou à distinguer selon la confusion possible entre ces masses). Il est requis de distinguer la masse des biens propres de chaque époux possédé avant le mariage. Théoriquement ces biens propres ne seront pas partagés après dissolution de ce régime et maintenus en valeur durant le régime. A ces deux premières masses, il faut y ajouter la masse de la communauté censée être constituée de tous les biens acquis à partir de la date de mariage. Ici réside une des différences majeures entre le régime légal français et le régime légal suisse puisque durant la période de vie commune, le régime français considère que les biens acquis sont communs, chacun des époux en étant

[753] Loi n° 65-570 du 13 juillet 1965 portant réforme des régimes matrimoniaux

[754] Frémaux, N., Leturcq, M., Plus ou moins mariés : l'évolution du mariage et des régimes matrimoniaux en France, Economie et statistiques, n°462-463, 2013.

[755] Chamoulaud-Trapiers, A., Communauté conventionnelle –in Répertoire de droit civil, Dalloz, mars 2013 (actualisation : 2016-10).

[756] Art.1498 et ss. du CC.

propriétaires et pouvant les administrer, alors que le régime suisse leur accorde un statut hybride mais attribue le droit de l'administrer à un des époux sauf à ce que l'acquisition soit expressément commune.

Par ailleurs, les revenus dérivés de l'administration de biens propres sont considérés comme des acquêts et attribuables à la communauté. De ce point de vue, il existe une certaine similarité avec l'approche helvétique. Schématiquement, l'approche est clairement différenciée en droit suisse puisque si le mariage entraine une communauté de fait, la libre « déterminance » de chaque époux est pour le moins non-contredite. C'est bien entendu important du fait de la part attribuable à chaque époux lors de la dissolution du mariage qui s'appuiera sur la moitié des biens de la communauté.

Selon ce régime, les dettes contractées par un époux doivent être réglées par ce même époux, le second ne devant pas supporter le poids de cette dette et en tout cas ces biens propres sont protégés de toute mesure visant à permettre ce remboursement. Toutes ces remarques s'entendent de dettes ne permettant pas à la communauté de bénéficier d'une amélioration de ses conditions matérielles (on pense ici aux obligations découlant du régime primaire du mariage).

A la dissolution, la masse des biens propres de chaque époux est conservée par ces derniers et chacun d'eux reçoit en sus la moitié de ce qui sera considéré comme acquêts. Il est tout à fait envisageable de dédommager un des époux ayant vu sa part de biens propres diminués du fait de sa participation à la communauté préservant ainsi son montant d'actif initial. De plus, il faut encore être sûr qu'acquêts il y a puisque c'est le seul cas de partage envisagé. En effet, il ne peut y avoir de partage des pertes. Une des particularités de ce régime par rapport à celui helvétique relève de la nature des dettes et de la garantie offerte par les biens propres des époux et des biens de la communauté.

Ainsi, les dettes souscrites par un époux avant le mariage doivent être remboursées par celui l'ayant souscrite. Ce sont donc ses biens propres et ses acquêts qui peuvent permettre de faire face à son remboursement. Dans le cas de dettes souscrites pendant le mariage, il apparait

que dans le plus grand nombre de cas, ce soit les époux solidairement qui se voient tenus du remboursement de ces dettes. Dès lors, les biens communs seront bien sûr concernés mais également les biens propres des deux époux. En conclusion, la gestion de la dette constitue assurément un thème épineux de ce régime matrimonial[757].

Il n'est pas nécessaire ici d'aller plus avant, l'objectif poursuivi étant de balayer les caractéristiques des régimes légaux nationaux qui sont censés être les plus répandus et d'en avoir pointé les grandes lignes. Par ce procédé, des différences flagrantes ont pu être mise en évidence entre les deux régimes nationaux.

3) Régimes conventionnels.

Ce paragraphe sera consacré aux différents régimes matrimoniaux reconnus par chacun des pays et pouvant par conséquent être retenus lors du mariage, ou, comme nous le verrons plus tard, ultérieurement à ce mariage. Il faut d'ores et déjà faire remarquer une certaine similitude entre les deux pays sur quelques régimes et d'autre part que ces régimes répondent à des préoccupations mettant en avant le souhait soit d'étendre la notion de communauté soit de la restreindre. Ces régimes étant dérogatoires par rapport au régime légal, leur obtention ne peut être que le résultat d'un choix librement exprimé par la signature d'un contrat en la forme authentique. C'est le cas de chaque côté de la frontière.

Un autre point commun entre les deux pays réside dans le fait que les possibilités offertes en termes de régime sont globalement identiques. Ainsi, France et Suisse reconnaissent le régime de la communauté et celui de la séparation de biens comme régime matrimonial. Cette similarité laissant présager une relative facilité dans la reconnaissance de ces régimes par l'autre pays. Par ailleurs, la France a institué le régime de la participation aux acquêts comme régime dérogatoire, régime équivalent au régime légal suisse et de ce fait bien connu par ce pays.

---

[757] Claux, P.J., David, S. *Liquidation du régime matrimonial de la communauté légale in Droit et pratique du divorce 2018/2019,* 4ème ed., Dalloz références, 2017, 1284 p.

Le régime de la séparation de biens institue comme son nom l'indique une ligne de démarcation claire entre les biens de chaque époux. Ces derniers conservent leurs biens propres détenus avant le mariage et restent propriétaires des biens acquis pendant le mariage. A noter que les « fruits » de son administration lui sont également réservés. En conséquence à ce principe d'indépendance des patrimoines, chaque époux conserve la propriété de ses biens lors de la dissolution du régime. La masse successorale, par exemple, s'entend comme l'ensemble des biens du défunt sur lequel son conjoint aura un droit d'attribution.

Le régime de la communauté universelle de droit français s'appuie sur principe de la fusion des patrimoines. Selon cette approche, les biens détenus avant le mariage par chacun des époux et les biens acquis pendant le mariage en commun ou par chacun des époux sont considérés appartenir de fait aux deux époux. Cette fusion des patrimoines englobe de plus les biens reçus par un des époux en tant que donations, legs ou par succession. Lors de la dissolution du régime, les époux se partagent les biens à égalité et logiquement deviennent solidaires des dettes du couple.

Le régime de la communauté est reconnu en Suisse également mais d'une part son appellation est différente et d'autre part ses conséquences divergent du régime français. Le régime de la communauté de bien, puisque c'est de lui dont il est question identifie trois masses de bien. Les masses des biens propres des époux qui comprennent les biens acquis avant le mariage comme les biens reçus pendant le mariage. La troisième masse étant constituée par les biens dits communs acquis pendant le mariage et réputés être la propriété commune des époux. L'administration devant en être commune. De la sorte, lors de la dissolution du régime, les époux retrouvent leurs biens propres et se répartissent les biens communs selon leurs souhaits et a priori sur une base égalitaire. Si ce régime entre bien dans la catégorie des régimes de communauté, il présente également une certaine autonomie des époux quant à leurs patrimoines. Enfin, il semble que les caractéristiques de ce régime l'amènent à être comparée avantageusement avec le régime légal français.

Le dernier régime présenté ici reconnu par le droit français est celui de la participation aux acquêts. Ce dernier se voit attribuer les mêmes attributs que le régime suisse légal. Dès lors, ce régime fonctionne comme un régime de séparation de biens durant le mariage mais s'en

distingue à la dissolution. En effet, lors de cette phase, les acquêts sont répartis pour moitié entre chacun des époux.

Bien que brièvement présentés, les analogies et similarités sont nombreuses entre les régimes matrimoniaux des deux pays puisque, à part le régime de la communauté universelle, ils partagent les mêmes institutions (à quelques détails près). Cependant, il faut noter les inversions de priorité de ces pays puisque le régime légal de l'un constitue un régime dérogatoire pour l'autre. Par ailleurs, le fait de reconnaitre un régime légal qui produit durant le mariage les mêmes effets qu'un régime de séparation de biens est assez significatif de l'idée qui est faite en Suisse de la propriété et de l'union. Sans s'opposer drastiquement à cette hiérarchie, la France met en avant l'union puis la propriété. Ces régimes qualifiés ici probablement improprement de dérogatoires sont aussi le moyen pour un couple marié de pouvoir modifier leur régime matrimonial initialement applicable à leur union. Le contrat de mariage et le choix d'un autre régime reste l'apanage du couple marié en tout temps et de chaque côté de la frontière.

4) La reconnaissance des régimes matrimoniaux par la France et par la Suisse

Maintenant que les différents régimes ont été identifiés, la question se pose de leur pertinence d'un point de vue international et en particulier entre les deux pays qui nous concernent en premier lieu. Le cas de la Suisse, pays non membre de l'Union européenne sera d'abord envisagé, puis celui de la France, probablement influencée directement par le droit européen, sera décrit.

En guise d'introduction à ce sujet, il faut noter que le droit suisse reconnait bien sûr l'application de son droit national aux mariages célébrés sur son territoire mais pas uniquement. En effet, il prévoit encore la possibilité de recourir à « l'élection de droit ». En d'autres termes, les époux ont la liberté de choisir le droit applicable à leur régime matrimonial. Mais ce choix n'est pas absolu, il est contraint par différents facteurs, facteurs relatifs aux liens particuliers

qui lient les époux et le pays duquel le droit serait appelé à régir le régime matrimonial des époux.

Ainsi l'art.52 de la LDIP prévoit en son1° « Le régime matrimonial est régi par le droit choisi par les époux » mais précise en son 2° « Les époux peuvent choisir le droit de l'Etat dans lequel ils sont tous deux domiciliés ou seront domiciliés après la célébration du mariage, ou le droit d'un Etat dont l'un d'eux a la nationalité ». Par conséquent, la dérogation au droit national est envisageable mais elle se limite aux droits du pays dans lequel les époux déjà sont ou décideront de vivre après le mariage. L'autre possibilité est celle du droit du pays dont un des époux possède la nationalité. Cette alternative est maintenue bien que l'époux ou le couple d'ailleurs possède de multiples nationalités.

Il en va autrement lorsque l'élection de droit est faite postérieurement à la célébration en tout cas par certains côtés. Tout d'abord, l'élection de droit rétroagit[758] au jour du mariage, replaçant les actes des époux dans une nouvelle configuration régie par le droit nouvellement retenu. Cet effet est toutefois contredit si une convention contraire existe préalablement à cette élection. Une seconde limitation provient aussi du fait qu'il est interdit d'opter pour un droit qui serait celui de la nationalité d'un seul des deux époux. Une troisième limitation à cette élection a posteriori découle du moment choisi pour réaliser cette élection. Si les fiancés peuvent prévoir que le droit retenu sera celui de leur futur pays de domicile, cette option n'est pas prévue pour les couples déjà marié[759].

Sur la forme, l'élection de droit en Suisse doit respecter un formalisme plus ou moins codifié. Ainsi, l'art.53 LDIP précise « L'élection de droit doit faire l'objet d'une convention écrite ou ressortir d'une façon certaine des dispositions du contrat de mariage ; en outre, elle est régie par le droit choisi ». En conséquence, un document sous seing privé suffit cependant, ce dernier doit respecter les dispositions du droit national retenu.

Dans le cas où la solution du contrat de mariage est appliquée, l'article 56 LIDP précise que, pour être valable quant à la forme, un contrat de mariage doit satisfaire aux conditions de

[758] Art.53 LDIP

[759] FF 1983 I p. 340

la loi régissant le régime matrimonial ou du droit du lieu où l'acte a été passé. En Suisse, il convient d'adopter la forme authentique[760].

Si l'élection de droit a été effectuée par un contrat de mariage et que les époux changent d'État de domicile, leur statut matrimonial n'en est pas modifié. Ainsi, lorsque des époux de nationalité française mariés en France et soumis au droit de ce pays en raison d'un contrat de mariage passé devant notaire prennent domicile en Suisse, le droit applicable à leur régime matrimonial reste le droit français. Par contre, ils peuvent faire élection de droit suisse avec effet rétroactif au jour de leur union par contrat de mariage passé devant notaire en Suisse[761].

La LDIP prévoit également les règles applicables en Suisse lorsque l'élection de droit n'a pas eu lieu. L'art.54 LDIP érige en principe une analyse séquentielle à suivre afin de déterminer le droit applicable. Le droit applicable est en premier lieu celui du droit de l'État du domicile commun des époux, à défaut le droit du dernier pays dans lequel les époux ont été domiciliés en même temps ; s'ils n'ont jamais eu de domicile commun, c'est le droit de leur nationalité commune ; à défaut encore, c'est le régime matrimonial suisse de la séparation de biens qui s'applique.

Cette manière de procéder va de pair avec la mutabilité et la rétroactivité des régimes en cas de transfert de domicile vers un autre État. Selon l'art 55 LDIP, le droit du nouveau domicile s'applique et rétroagit au jour du mariage selon le principe de mutabilité. La situation devient encore plus complexe lorsque les époux prévoient par convention d'exclure la rétroactivité du droit de l'État du nouveau domicile. Le régime matrimonial est alors divisé dans le temps en plusieurs tranches correspondant aux changements de domicile. Cette décision des époux n'entraîne en principe pas la dissolution du régime antérieur. Lors de la dissolution, le régime précédent est liquidé en premier lieu, puis le résultat est reporté dans le nouveau régime[762]. Ces

---

[760] H. Deschenaux/P.-H. Steinauer/M. Baddeley, *Les effets du mariage, 2e éd.*, Berne 2009, nos 784 ss. 9) Cf.l'article 55 LDIP

[761] Bonetti, D., le régime matrimonial et les successions, L'expert-comptable suisse, ECS 12/12 pp. 989-993.

[762] A. Bucher, *Art. 55 LDIP, N8, in A. Bucher (éd.), Loi sur le droit international privé - Convention de Lugano,* Commentaire romand, Bâle 2011.

règles suisses maintenant présentées quant à l'élection ou non du droit relatif au régime matrimonial, l'examen de la situation française peut avoir lieu.

Comme précédemment (et à maintes reprises) signalé, le droit international français dérive d'une multitude de textes internes et de ratifications de conventions internationales sans parler de l'acquis communautaire. La reconnaissance du régime matrimonial ne déroge pas à la règle. Mais pour être reconnu, le régime matrimonial doit être une notion connue par le système juridique étranger, or, ce n'est pas toujours le cas (pays de droit musulman). Cette absence non pas de reconnaissance de la France mais de connaissance du pays étranger amène dès lors le notaire français confronté à une situation désignant le droit applicable à un système de ce genre à appliquer les règles de la séparation de bien. Il est aisé d'observer que dans les situations de floues, le régime applicable en dernier ressort est celui de la séparation de biens en France comme en Suisse.

Cette première remarque étant faite, la reconnaissance en France des régimes matrimoniaux va finalement largement dépendre de la date de célébration du mariage et des potentielles modifications de régimes, voulues ou automatiques, ayant frappées ces unions. L'entrée en vigueur de la Convention de Haye de 1978 marque une date clé qui requiert de distinguer les mariages célébrés avant et après cette date.

Cette Convention de la Haye de 1978 entre en vigueur au 1er septembre 1992 et par son truchement modifie les règles de détermination de la loi applicable aux régimes matrimoniaux. Avant cette date, la jurisprudence française s'appuyait sur une pratique ancestrale résultant de la résolution du conflit de coutume[763]. En substance, devant une multitude de coutumes possibles quant aux biens du couple, il avait été retenu que la loi applicable serait celle choisie par les époux. L'avantage crucial de cette solution provient de la loi unique appliquée à l'ensemble des biens. Cette solution appliquée aux conflits de coutume a permis de modeler celle applicables à la règle de conflit juridictionnel.

[763] Consultation aux époux Ganay 1525.

Par conséquent, avant cette date du 1er septembre 1992, la loi applicable au régime matrimonial au moment du mariage était celle choisie par les époux. C'est donc, comme il l'a été soulevé plus tôt, l'expression de la volonté des époux et par là leur autonomie[764] qui est consacrée par la jurisprudence[765]. Ce choix pouvant être expresse par son indication dans un contrat de mariage. Il faut noter que la loi retenue, et confirmée par la jurisprudence, peut être sans aucuns liens particuliers avec la situation et la personne des époux et donc le résultat absolu de cette autonomie de la volonté des époux. Sans contrat de mariage, la volonté peut être retenue par la conclusion d'un acte dans lequel le choix est clairement manifesté, cependant la volonté exprimée doit être celle existante au moment du mariage et non pas après[766]. Il existe d'autres manières d'identifier la volonté des époux soit par un choix implicite[767] ou par déduction de choix hypothétiques.

L'ensemble de ces analyses doit se faire en recherchant la volonté des époux au moment de la célébration du mariage. En ce qui concerne la forme du choix, son expression n'est pas soumise à la loi applicable au régime matrimonial choisi mais à la loi du lieu de passation de l'acte. Bien que confirmée par la jurisprudence, cette nécessité peut s'opposer à la potentialité accordée aux époux d'opter pour la loi applicable sur le fond, donc sur celle applicable au régime, qui de fait n'est pas forcément liée à un tel formalisme. Mais le choix de la loi applicable au régime matrimonial au moment du mariage engendre une conséquence importante pour la suite. La loi retenue règle les conditions de fond et de forme permettant aux époux de changer de régime matrimonial. Par conséquent, des époux mariés à New York par exemple, ne pourront modifier leur régime matrimonial américain lors de leur retour en France que par la conclusion d'un nouveau contrat. La dissolution du régime matrimonial relève également du choix de loi applicable sans pour autant présager des causes de cette dissolution qui peuvent relever d'éléments identifier par d'autres lois (décès d'un des époux et effets du mariage).

---

[764] Gaudemet-Tallon, H., Les conflits de lois en matière de régimes matrimoniaux : tendances actuelles en droit comparé, Travaux du comité français en droit international privé, n°30-32, 1972, pp197-228.

[765] Cass. 1ère Civ., 1er fév. 1972, Gouthertz, Les grands arrêts de la Jurisprudence françaises de droit international privé n°51, Gazette du palais.

[766] Cass. 1ère civ., 6 juillet 1988, Tangi : rev. Crit. DIP 1998, 632, note P.Gannagé.

[767] Cass. 1ère civ., 8 juillet 2015, n° 14-19.948.

Si la loi applicable issue du choix au moment du mariage reste primordiale, cette loi peut être modifiée, malgré tout, en cours de mariage. La jurisprudence d'une part, les principes édictés d'autre part interdisaient le changement de loi applicable au régime matrimonial en cours de celui-ci. La seule possibilité offerte était de modifier le régime matrimonial si la loi applicable à celui-ci le permettait. Avec l'entrée en vigueur de la Convention de la Haye de 1978, non seulement les époux mariés après la date du 1er septembre 1992 mais également ceux mariés avant cette date ont la faculté de changer de régime matrimonial[768][769].

Suivant l'entrée en vigueur de ladite convention[770], nombreuses furent les modifications apportées aux règles relatives à la loi applicable aux régimes matrimonial. En particulier, cette convention bien que ratifiée par peu de pays les concernent tous, qu'ils l'aient ratifiées ou pas, qu'ils soient membres de l'Union Européenne ou pas. Cette convention se caractérise par son caractère universel.

Cette universalité se retrouve dans ce qui pourrait constituer une contradiction même à cette convention. Son intitulé, « Convention de la Haye du 14 mars 1978 sur la loi applicable aux régimes matrimoniaux », laisse à penser qu'elle traite des régimes matrimoniaux mais de manière détonante elle ne définit cette notion nulle part.

De manière encore plus surprenante, elle indique les domaines auxquels elle ne s'applique pas, soit les obligations alimentaires entre époux, les droits successoraux du conjoint survivant et la capacité des époux. Par déduction, elle ne s'applique pas non plus au régime

[768] Art 21 de la Convention de la Haye de 1978 concernant l'application dans le temps de cette convention.

[769] Ne sera pas abordé ici l'impact du règlement européen n°2016/1103 art 69-3.

[770] Signée par l'Autriche, les Pays-Bas, le Portugal, le Luxembourg et la France mais simplement ratifiée par la France, le Luxembourg et les Pays-Bas.

primaire ou aux contrats entre époux[771]. Son entrée en vigueur au 1er septembre 1992 a attendu quatorze après sa signature pour produire ses effets.

Parmi les articles de cette convention, l'art.21 présente assurément le caractère le plus novateur de ce texte. En effet, il permet une prévisibilité de la loi applicable au régime matrimonial au couple marié après l'entrée en vigueur de la convention en les autorisant à choisir la loi applicable à leur régime matrimonial. Cette liberté s'entend de surcroit non seulement au moment du mariage mais également après la célébration de celui-ci. La convention s'appliquant à tous les mariages, elle permet donc aux époux mariés avant l'entrée en vigueur de la convention et donc couvert par l'ancienne législation de pouvoir modifier également la loi applicable à leur régime matrimonial.

Malgré son caractère universel qui sera précisé dans le point suivant, l'application de la convention connait certaines conditions somme toutes assez restrictives. Il s'agit de la nature internationale de ce régime sans que cette dernière ne soit caractérisée. C'est donc manifestement dès que la situation sous enquête présente un caractère d'extranéité, à savoir la nationalité, la résidence, lieu de célébration du mariage, lieu de situation d'un immeuble que la nature internationale sera constatée. Le dernier élément pourrait poser des problèmes de détermination plus importants que les autres puisque la nature d'immeuble n'est pas universelle à chaque pays. Les cas d'ameublissement de valeurs mobilières étrangères soulèvent la question de la nature internationale de la situation. La détention directe d'un bien à l'étranger ne soulèverait aucun doute sur cette nature mais bien au contraire viendrait confirmer le caractère d'extranéité.

Cette potentielle limitation se voit largement contrecarrée par l'art.2 de la convention qui prévoit que celle-ci « s'applique même si la nationalité ou la résidence habituelle ou la loi applicable en vertu des articles ci-dessous ne sont pas celles d'un Etat contractant ». En ce sens,

[771] Péroz, H, Fongaro, E, Droit international privé patrimonial de la famille, 2ème éd., LexisNexis, 2017, 575 pages.

la convention a une portée universelle puisqu'elle ne limite pas son application dans les pays contractants à la loi d'un autre Etat contractant mais au contraire à celle de tous pays tiers[772].

Ces grandes généralités introduites, il est nécessaire de préciser les règles de la convention lors du mariage et celles relatives aux évènements ultérieurs au mariage. La question relative au choix de la loi applicable au régime matrimonial a déjà été abordée auparavant permettant d'en préciser les règles. Pour mémoire, la convention prévoit un choix qui s'exprime librement (art.3 de la convention) ou implicitement (art.11 de la convention). L'expression du choix ne nécessite pas obligatoirement la conclusion d'un contrat de mariage et le choix implicite « résulte indubitablement des dispositions d'un contrat de mariage ». En lien direct avec notre travail, la convention prévoit lorsque le choix est expressément réalisé de pouvoir de manière additionnelle prévoir la loi applicable aux immeubles et ainsi se baser sur la *lex rei sitae*. Cette disposition requiert le formalisme d'un contrat de mariage mais permettant, étonnamment de rompre le principe de l'unité de loi applicable aux régimes matrimoniaux. Paradoxalement si la liberté de choisir est instituée, elle se limite à certains droits. En effet, le choix de la loi applicable ne pourra se porter que sur un droit présentant un lien avec la personne des époux.

Les époux se prononçant pour un droit applicable, reste la question de leur liberté de choix quant aux régimes proprement dits. Leur est-il possible de retenir un régime conventionnel ou bien sont-ils tenus uniquement au régime légal ? La loi française[773] reprenant les dispositions de la convention en ce domaine prévoit en particulier qu'«à l'occasion de la désignation de la loi applicable, avant le mariage ou au cours de celui-ci, les époux peuvent désigner la nature du régime matrimonial choisi par eux. ». Pour simplifier, le choix de la loi applicable au régime matrimonial permet non seulement de retenir un droit national mais encore de pouvoir choisir au sein de cette loi les régimes matrimoniaux qu'elle propose, qu'ils soient légaux ou conventionnels. Dès lors, trois possibilités s'offrent à eux.

---

[772] Cass. 1ère civ., 12 nov. 2009, n° 08-18-343. Dans cette affaire, il a été reconnu que le droit syrien était celui de la loi applicable au régime matrimonial d'un couple dont la loi retenu au moment du mariage n'était pas celle d'un des Etats contractants.

[773] Art.1397-3 et ss du Code civil issus de la loi n°97-987 du 28 octobre 1997

La première possibilité offerte aux époux est de retenir une loi qui soit celle d'un Etat dont l'un des époux a la nationalité au moment de la désignation. D'une simplicité biblique, la situation peut devenir complexe si l'un des époux est binational, et éventuellement français. La convention est claire à ce titre, chaque nationalité « se vaut » et il n'est pas possible de présager qu'un époux de nationalités multiples dont au moins une française serait tenu de retenir la loi française. Par conséquent, la liberté reste entière. De plus, la perte de nationalité sera sans conséquences sur la loi applicable puisque ce choix découle des conditions existantes lors de la désignation de la loi. Par rapport à notre travail, cette liberté de choix n'est pas sans intérêt car nombreux sont les couples dont au moins un des membres possède la double nationalité, française et suisse.

Le second cas de figure se présentant aux époux est de celui de choisir la loi de l'Etat sur le territoire duquel l'un des époux a sa résidence habituelle au moment du mariage. Le lien entre l'époux et la loi choisie est celui de l'attachement au territoire dont découle le lieu habituel de résidence. C'est donc un fait matériel qui emporte ici le choix de la loi applicable. Pourtant, cette résidence n'a pas reçu de définition dans le cadre de cette convention ce qui laisse une marge de manœuvre assez grande quant à sa caractérisation. Il est important de noter que comme pour la nationalité, tout changement, ici de résidence sera sans conséquence sur le choix initial puisque ce dernier a été réalisé conformément aux conditions du moment de la désignation.

La troisième hypothèse envisageable par les époux est de choisir la loi du premier Etat sur le territoire duquel l'un des époux établira une nouvelle résidence habituelle après le mariage. Ce cas étant, selon nous, marginal, il est possible de retenir que seule la loi du premier Etat de la future résidence habituelle pourra être choisie. Ecartant de fait, une succession d'options en fonction de nombreux déménagements successifs.

Afin de compléter cette étude sur l'impact de la convention sur la loi applicable au régime matrimonial au moment de la célébration du mariage, il parait nécessaire de discuter de l'unité de cette loi applicable. S'il s'agit d'un principe avéré exprimé par le législateur français (voire

suisse), force est de constater que la convention bien que le reprenant à son compte[774] porte en elle les gènes d'une contradiction. En effet, la convention prévoit une exception à ce principe d'unité de loi qui porte sur les immeubles et pour lesquels, les époux peuvent retenir la lex rei sitae[775]. Il existe donc plutôt une pluralité de lois.

Il résulte de cette disposition que l'unité de loi applicable est pour le moins si ce n'est remise en cause, certainement affaiblie puisqu'il est possible d'envisager pour un couple donné une loi applicable à son régime matrimonial et couvrant ses biens, à l'exception de son/ses immeubles qui eux seront soumis au principe de lex rei sitae et donc à une autre loi applicable sur ce type de biens. Conséquemment et de plus, à l'unité de loi applicable remise en cause, se greffe la remise en cause du principe de l'unité du régime matrimonial puisque les couples seront libres de retenir pour chaque loi applicable à leurs immeuble (du fait de leur situation), le régime matrimonial légal ou conventionnel couvert par cette loi applicable. La situation sans pouvoir être qualifiée d'inexpugnable en devient toutefois caractéristique de balkanisation. Il est aussi évident que cette démarcation possible ouvre la voie à une gestion patrimoniale efficiente permettant de faire bénéficier (ou non) sur certains actifs comme les immeubles[776] d'une protection accrue du fait des réserves héréditaires ou du statut de conjoint privilégié tantôt reconnues tantôt ignorées par les lois applicables.

Ce long développement consacré à l'application de la convention relative aux conditions de choix sur la loi applicables au moment de la célébration va se prolonger pour analyser les lois applicables en cours de mariage. La convention apporte une grande innovation par rapport à la législation antérieure en autorisant les couples à modifier la loi d'application à leur régime matrimonial et ceci en cours de mariage. En particulier, elle instaure un changement volontaire et un changement automatique. Cependant, la convention ne vise que le changement de loi applicable sans se pencher sur le changement de régime matrimonial. Dès lors, de nombreuses complications peuvent apparaitre puisqu'un changement de régime doit s'appréhender en

[774] Art.3 al.3 de la convention

[775] Art.3 al.4 de la convention.

[776] Ce qui amène à s'interroger la manière de qualifier un immeuble dans une telle situation.

fonction de la loi applicable d'une part, un changement de loi applicable peut entrainer un changement de régime automatique d'autre part.

Tout d'abord concernant le changement volontaire, la convention établit pour les mariages célébrés avant et après la date du 1er septembre 1992 qu'elle s'applique à partir du moment où les couples ont exprimés leur choix relatif à la loi d'application[777]. La liberté offerte aux couples mariés est alors la même que celle décrite lors du choix exprimé au moment de la célébration du mariage. Leur latitude est la même, le choix de la loi étant limité aux pays avec lesquelles les époux ont un lien particulier (la troisième possibilité relative à la future résidence habituelle est ici écartée).

Le débat sur l'unité ou la pluralité des lois applicables dans ce cas envisagé se répète à l'instar de la question soulevée au moment de la célébration. En conséquence de quoi, l'unité de la loi reste le principe qui connait une exception en la possibilité de recourir au principe de *lex rei sitae* pour les immeubles. En complément sur ce thème, la *lex rei sitae* peut être appliquée de manière différenciée pour les immeubles existants et retenue de manière séquentielle pour les immeubles futurs au rythme de leur prochaine acquisition. Ce deuxième paragraphe consacré à ce principe de la *lex rei sitae* dans le cadre du choix de loi applicable selon que cela se déroule au moment ou pendant le mariage montre bien à quel point il peut être opportun de choisir un régime légal français afin de pouvoir bénéficier de l'application de la convention et ainsi pouvoir opter pour la loi applicable du lieu de situation de l'immeuble, en Suisse, dans notre cas. Il s'agit clairement d'une structuration matrimoniale (et patrimoniale) d'optimisation.

Le changement automatique, ensuite, caractérise une conséquence, jugée parfois malheureuse par certains auteurs[778] La raison de ces critiques réside dans le fait que ce changement se fait à l'insu des époux dans la plus grande majorité des cas. C'est à l'art.7 de la convention que l'on trouve la disposition relative à un tel changement. En son al.1, l'art.7 indique que le principe est celui de la permanence de la loi applicable au régime matrimonial.

[777] Art.21 de la convention

[778] Opt.cit.133 , p.186.

Ainsi, « la loi compétente (…) demeure applicable aussi longtemps que les époux n'en ont désigné aucune autre et même s'ils changent de nationalité ou de résidence habituelle. Clairement établie est ici la permanence de la loi applicable originelle.

Cependant, en son al.2, ce même article prévoit une exception à ce principe de permanence, à savoir celle de l'application de la loi de la résidence commune des époux. Simplement, il était prévu que la loi applicable devenait celle de l'Etat du lieu de résidence habituelle des époux en lieu et place de celui auquel leur régime matrimonial était antérieurement soumis. Ce changement, voire substitution a un caractère automatique puisque cette exception ne supporte elle-même qu'une condition. Les époux ne doivent pas avoir exprimé leur volonté de conserver la situation antérieure soit par un acte reconnu soit au travers d'un contrat de mariage. De fait, l'absence de désignation au moment du mariage ou bien encore de contrat de mariage fait passer l'exception à la généralité. Parmi les différentes constellations qui pousseraient au changement automatique, il convient d'en décrire au moins une qui réside dans le fait pour un couple de résider de manière habituelle dans un Etat pendant plus de dix ans. Dans ce cas, la loi applicable devient celle, si aucun élément ne l'empêche, de la loi applicable au régime matrimonial.

Ce dernier point constitue la dernière précision apportée aux mariages étant soumis à la convention de La Haye. Malgré tout, cela ne met pas un terme à ce thème relatif aux lois applicables puisqu'il faut encore disserter sur les conditions applicables aux mariages célébrées après le 29 janvier 2019.

De manière simultanée, deux règlements européens[779][780] ont été adoptées en date du 24 juin 2016, vont bouleverser le droit international privé de la famille avec une entrée en vigueur

[779] Règlement (UE) n°201/1103 du Conseil, 24 juin 2016 mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière de régimes matrimoniaux.

[780] Règlement (UE) n°2016/1104 du Conseil, 24 juin 2016 mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière d'effets patrimoniaux des partenariats enregistrés.

à la date signalée précédemment. Seul le règlement n°2016/1103 retient ici notre attention car traitant des régimes matrimoniaux. Cette source européenne vient modifier les règles précédemment décrites en matière de mariage présentant un caractère d'extranéité sans oublier toutefois que sa portée ne sera réelle qu'en 2019. Un premier constat est celui d'une segmentation temporelle en fonction de l'entrée en vigueur de la convention de 1978 puis du règlement européen. Par ailleurs, le schéma général d'emboitement de ces textes du moins au niveau européen est de laisser les mariages célébrés après le 1er septembre 1992 sous l'empire de la convention et ceux ayant pris naissance après le 29 janvier 2019 sous la coupe du règlement européen en question. Nous ne présenterons ici que les grandes lignes et nouveautés de ce règlement.

En premier lieu, ce règlement ne sera appliqué uniquement aux mariages célébrés après la date indiquée établissant la segmentation des mariages en fonction de leurs dates de célébration (avant 1992, entre 1992 et 2019, après 2019) et des règles qui leurs sont applicables. L'un des apports de ce règlement est de fournir une définition[781] de ce qu'est un régime matrimonial comblant ainsi le vide laissé par la convention de 1978.

En second lieu, la portée de ce règlement est universelle car elle reprend en cela les termes de la convention de 1978 ne limitant pas le choix de la loi applicable aux seules lois des pays membres de l'Union européenne. Par conséquent, en fonction des conditions du règlement, les lois retenus peuvent être européennes, celles d'un pays ayant une relation renforcée avec l'Union européenne ou bien encore un pays tiers. Dès lors, la loi suisse pourrait être appliquée à un couple résident en France. Cependant la question sous-jacente à ce premier état de fait est la reconnaissance par la Suisse de ce règlement ce qui pourrait signifier que la loi française serait applicable au régime matrimonial d'un mariage célébré en Suisse.

[781] Art.3A du règlement du 24 juin 2016 définit le régime matrimonial comme « l'ensemble des règles relatives aux rapports patrimoniaux entre époux et dans leurs relations avec des tiers, qui résultent du mariage ou de sa dissolution. Les questions relatives à la capacité des époux, les obligations alimentaires ou bien encore les successions sont exclues du champ de ce règlement.

En troisième lieu, le règlement en sont art.21 retient le principe de l'unité de la loi applicable au régime matrimonial. Ce recours à ce principe permet de traiter le régime matrimonial sur la base d'une et même loi que le couple ait choisi expressément une loi ou qu'il ne se soit pas exprimé et dans ce cas seront soumis également à une loi unique. Il découle de cette unité de la loi applicable au régime matrimonial que l'ensemble des biens du couple, immeubles inclus, seront soumis à la loi retenue. En complète opposition avec la possibilité offerte par la convention de 1978, le choix de la *lex rei sitae* pour les immeubles ne sera donc plus possible. En procédant de la sorte, le règlement privilégie la notion d'unité du patrimoine auquel devra répondre l'unité du passif. Cette unité maintenant obtenue mettra un terme à l'intérêt de procéder à une « découpe des biens » du couple en fonction de la loi applicable retenue et des régimes matrimoniaux choisis parmi ceux offerts par cette loi. Cette quête relevée dans ce règlement semble toutefois connaitre des exceptions et particularités qui existeront en ce qui concerne par exemple les rapports aux tiers auxquels cette unité de loi ne pourra être rendue opposable.

Il ne nous parait pas nécessaire d'aller plus avant ici en ce qui concerne ce règlement dont l'entrée en vigueur est maintenant bien qu'effective malgré tout trop récente pour être analysée dans les faits. Ce paragraphe dédié aux problèmes de reconnaissance des régimes matrimoniaux a permis de mettre en avant les deux systèmes côté français et côté suisse. La LDIP d'un côté, les dispositions internes, la convention de 1978 et le règlement européen de 2016 de l'autre permettent de régler les litiges quant à la reconnaissance des mariages, sur le territoire et à l'étranger ainsi que de déterminer la loi applicable au régime matrimonial. Le cas de la France peut s'avérer plus complexe car soumis à un plus grand nombre de sources et dépendant des dates des mariages ou des modifications de régime matrimonial. La Suisse semble présenter un visage plus apaisé en la matière puisque l'élection de la loi y est autorisée et que les régimes matrimoniaux sont aisément reconnaissables en droit suisse. Au bout de ce développement, il apparait clairement que le régime matrimonial retenu, conventionnel ou légal, a une importance prédominante lors de la dissolution de ce régime. Les droits reconnus au conjoint peuvent donc être ventilés en fonction de l'objectif poursuivi par une combinaison opportune des régimes et des lois. De plus, la possibilité offerte de distinguer les biens meubles des biens immeubles par la convention et donc de retenir la *lex rei sitae* pour ces biens immeubles permet aux couples de pouvoir adopter une démarche flexible de la répartition future. Cette répartition étant la base de l'assiette fiscale, l'intérêt de cette démarche apparait maintenant limpide. Si le régime

matrimonial est de prime importance puisqu'il doit être dissout en cas de décès, il ne faut pas omettre le droit successoral comme source de complexification du traitement fiscal des transmissions, ce sera l'objet du prochain chapitre.

Apparté

La Convention de La Haye du 14 mars 1978 sur la loi applicable aux régimes matrimoniaux qui n'a pas été ratifiée par la Suisse, mais qui l'a été notamment par la France. Ainsi, des expatriés français qui sont établis en Suisse sans y avoir fait élection de droit lors de leur mariage sont, du fait de leur domicile commun en Suisse, soumis au régime de la participation aux acquêts de droit suisse. Si, après quelques années, ils décident de rentrer en France, ils sont, sans aucun délai, soumis automatiquement au régime légal français de la communauté réduite aux acquêts, sous condition de s'être mariés après le 1er septembre 1992, date de l'entrée en vigueur en France de la Convention de La Haye précitée. Selon cette convention, si les époux n'ont pas fait élection de droit, ce sont les règles de l'État où ils ont tous deux leur résidence habituelle qui s'applique en lieu et place de celles auxquelles leur régime matrimonial était antérieurement soumis (1) dès qu'ils y fixent leur résidence habituelle, si la nationalité de cet État est leur nationalité commune, ou dès qu'ils acquièrent cette nationalité, ou (2) lorsque cette résidence habituelle a duré plus de dix ans après le mariage. Ces changements n'ont pas d'effet rétroactif et les biens appartenant aux époux antérieurement à ce changement ne sont pas soumis à la loi désormais applicable. Cette soumission des biens à plusieurs régimes successifs peut entraîner des conséquences non désirées en cas de liquidation du régime matrimonial. Les effets de ce régime sur la succession et sur la donation : exemples

II - La fiscalité des successions et donations influencée par le droit successoral

Lors des successions internationales déployant leurs effets de chaque côté de la frontière, les sources de conflits tant juridiques que fiscales sont nombreuses. Chaque pays essaie dès lors de développer son droit international privé afin de pouvoir traiter ces problèmes. Cependant, le manque de coordination, de reconnaissance et finalement de méthode commune ne permettent pas de régler tous ces problèmes voire parfois les aggravent. Le règlement européen sur les successions vise à atténuer ces difficultés mais les problèmes restaient entiers avant son introduction, c'est-à-dire avant sa date d'entrée en vigueur ce qui englobe la date de dénonciation de la convention de 1953. Il est donc de première importance de connaitre les règles successorales de chaque pays ce qui s'accompagne de loi applicable à la succession. C'est aspect de droit privé interne se couple d'une dimension internationale sur la reconnaissance de ces dispositions internes au niveau international. En fin, une fois ces règles établies, la répartition qui en résultera servira de base à la taxation pour les héritiers et légataires.

A - Reconnaissance internationale du droit des successions

Le premier obstacle à franchir consiste en la compréhension nécessaire des règles internationales en matière de droit successoral. Pour y parvenir, l'examen des sources internationales d'une part, des droits internationaux respectifs de chaque pays d'autre part apparait comme une étape nécessaire. L'intérêt de cette analyse réside dans le fait de pouvoir identifier le pays dont la loi sera applicable à la succession et sur cette base de mettre en évidence, comme nous l'avons fait pour les régimes matrimoniaux, l'opportunité d'une structuration patrimoniale retenant la loi du pays et les flexibilités qu'elle offre permettant d'atteindre les objectifs poursuivis.

Il n'est pas ici besoin de reprendre les développements tenus précédemment en matière de succession du point de vue internationale[782]. Pour l'essentiel, il faut retenir que si de nombreuses conventions existent et traitent indirectement de ce thème, peu si ce n'est aucune n'a de portée réelle entre la France et la Suisse. A noter que la seule convention[783] qui aurait pu avoir cette influence ne fut jamais appliquée. Il en ressort que le droit international privé suisse et respectivement français ont cherché des solutions pour régler les problèmes de compétence quant à la succession puis ceux liés à la loi applicable. C'est donc, en attendant le règlement européen de 2015, une démarche essentiellement nationale à laquelle ont dû s'astreindre les personnes concernées par une succession présentant ce caractère d'extranéité.

De ce point de vue, l'approche civile de la succession diverge entre les deux pays puisque la France accepte le morcellement des successions alors que la Suisse se réclame partisan de l'unité de la loi applicable. Cependant, ces pays convergent malgré tout sur la question immobilière d'une succession. En effet, si le droit français dans sa dimension interne et internationale, en admettant le principe de morcellement des successions reconnait que les biens immobiliers soient soumis au principe de *lex rei sitae,* il en va différemment en Suisse. Pour ce second pays les dispositions de droit interne plaident pour une unité de la loi applicable à la succession, ce sont les dispositions du droit international qui instituent l'exception notable des biens immobiliers à qui la Suisse reconnait de principe la compétence exclusive du pays du lieu de situation.

En droit suisse, les règles sont donc somme toutes aisées d'accès puisque le dernier domicile du de cujus attribuera la compétence à la juridiction à la loi suisse sur cette succession. Exception faite des biens immobiliers à l'étranger. Par ailleurs, comme signalé dans notre développement sur ce sujet, la *professio iuris* est autorisée pour les résidents étrangers[784]. Ces derniers pourront donc prévoir de leur vivant la loi applicable à leur succession. A noter, que cette liberté était soumise à une forme reconnue par le droit suisse, soit le testament ou bien

[782] Chapitre VI, développement 1.1 Les principes internationaux de droit civil en matière de successions et donations.

[783] Convention de la Haye du 1er aout 1989 sur la loi applicables aux successions pour causes de mort

[784] Mais pas les binationaux suisses

encore le pacte successoral, forme pas nécessairement reconnue à l'étranger. Cette liberté de choix quant à la loi, se voyait tout de même restreinte à la loi nationale de ce résident étranger. Ce sera donc la loi nationale qui s'appliquera, mais cette application se fera par les autorités suisses[785].

Sans vouloir répondre en détails ici, la question de la reconnaissance des pactes successoraux régulièrement pratiqués en Suisse et « quelques peu délaissés » en France bien que de nouveau admis depuis 2007 sous certaines conditions doit être posée. Il faut retenir que selon l'art.95 de la LDIP, Le pacte successoral unilatéral est régi par le droit de l'État du domicile du disposant lors de la conclusion de cet acte. C'est bien le droit national qui fixe les règles de validité de ce pacte et fonde ainsi sa force obligatoire et ses effets successoraux. Similairement au testament, il est possible de procéder à une élection de droit en faveur du droit national quant à ce pacte successoral. Cette possibilité peut permettre à son initiateur de se défaire de la contrainte relative à la réserve héréditaire attribuée à certains héritiers par le droit suisse. Dans le cas qui nous concerne, le droit suisse comme le droit français (du moins pour l'instant), ne permettent pas de déshériter les héritiers descendants. La question du pacte successoral bilatéral n'est pas abordée ici car bien que prévue par la LDIP, ce pacte n'est pas reconnu par le droit suisse per se mais il peut être assimilable au testament conjonctif du fait des dispositions réciproques qu'il crée entre les deux parties prenant part à cet acte.

L'importance des testaments dans un cadre international présente dès lors un caractère critique dans le cas d'une transmission. La question de sa validité en est donc primordiale. De ce point de vue, l'art.93 de la LDIP renvoie en ce qui concerne la validité de la forme des testaments à la Convention de La Haye du 5 octobre 1961 sur les conflits de lois en matière de forme des dispositions testamentaires entrée en vigueur en Suisse le 17 octobre 1971[786]. Elle prévoit notamment en sont art.1er que la validité de la forme du testament découle et ceci de manière alternative de la loi interne du lieu de réalisation de l'acte, de celle du doit découlant de la nationalité du testateur, du droit du domicile de ce dernier ou de sa résidence habituelle,

[785] Opt.cit. n°122.

[786] RS 0.211.312.1

et enfin, concernant les immeubles uniquement du lieu de situation de ces derniers. A noter que cette convention a également été ratifiée par la France.

La portée de la convention[787] s'étend au-delà des dispositions testamentaires classiques selon le droit suisse. En effet, l'art 93 de la LDIP indique que les dispositions de la convention s'appliquent « par analogie à la forme d'autres dispositions pour cause de mort. ». De cette formulation, il ressort que la convention couvre également les conditions de reconnaissance d'actes tels que les pactes successoraux et les donations.

La dimension internationale des dispositions pour cause de mort sont donc complexes et régies par la LDIP et pour les conditions de formes par référence à la convention de 1961. Il ressort de ces précédentes lignes que le testament comme le pacte successoral peuvent apparaitre comme un moyen élégant de pouvoir organiser la transmission en protégeant, attribuant et répartissant les droits d'une manière différente à celle prévue par une application simple des dispositions du droit successoral interne ou d'élection. La liberté de choix apparait ici cruciale.

Du point de vue français, suivant les développements initiaux, la loi applicable (sauf situations particulières) ainsi que la compétence des autorités françaises découlent de la localisation du dernier domicile du de cujus sur le territoire national. Ce principe d'attribution connait une exception notable, comme déjà relevée, relatives aux successions portant sur des immeubles situés à l'étranger. Dans le cas, la loi applicable sera celle, a priori, du lieu de situation de l'immeuble et de plus les tribunaux français seront incompétents à statuer sur des litiges y relatifs. Il s'agit du morcellement des successions entrevu plus tôt.

Cette fameuse distinction entre succession mobilière et immobilière qui, si elle brise l'idée d'unité de loi applicable, facilite grandement l'administration de la succession. En effet, en attribuant la succession immobilière selon la *lex rei sitae* à la loi et aux dispositions du pays de situation, elle réopère de la sorte une unité de loi applicable sur les successions immobilières.

[787] Convention de La Haye du 5 octobre 1961 sur les conflits de lois en matière de forme des dispositions testamentaires entrée en vigueur en Suisse le 17 octobre 1971

Par la même, elle résout le problème de limitation de pouvoir auquel serait confrontée un notaire français par rapport à un bien localisé en Suisse lors du partage et la liquidation de la masse successorale (problème d'authentification, de publicité et de compétence).

Comme relevé plutôt, ce morcellement permet le respect de l'unité de la loi applicable à la succession mobilière en attribuant au pays de situation du dernier domicile du défunt la soumission à ses règles de la succession ouverte. En alignant la loi applicable, la compétence et le pouvoir de liquider, le morcellement des successions assure de fait un règlement adéquat des successions mobilières. Cependant, il semble qu'il faille préciser que le domicile en question est celui civil et non pas fiscal. En effet, cet état de fait semble largement partager au niveau international puisque si le domicile du de cujus constitue la référence la plus souvent retenue pour déterminer la loi applicable et la compétence d'une autorité, il a été constaté qu'il est entendu par domicile la résidence habituelle qui malgré tout n'a pas encore été définie ni dans les conventions ni par l'Union européenne. Dès lors, la France, comme la Suisse se base sur la résidence habituelle, celle qui correspond au lieu de vie réelle du défunt pour statuer sur le lieu du domicile. La cour de cassation a pu réaffirmer cette position dans le cas[788] jugé d'un défunt administrativement domicilié en Suisse mais dont le domicile civil présentait toutes les apparences d'une résidence habituelle en France.

En continuant l'analyse, le débat sur la qualification des biens, meubles ou immeubles dont il est facile de mesurer l'empreinte sur le règlement de la succession, trouve une continuité dans l'interrogation sur la loi qu'il faille retenir pour cette qualification. Le droit français retient le principe de lege fori et non pas de lege causae pour y répondre. C'est donc la loi du for, celle du lieu de domicile du défunt qui prime afin de qualifier la nature des biens. Le cas hautement discuté des SCI de droit français est bien entendu concerné par cette situation. En application de cette approche, les SCI seront qualifiées de biens meubles du point de vue successoral ce qui a été confirmé par la cour de cassation[789].

---

[788] Cass, 1ère civ., 30 oct.2006 . Rev.Crit. DIP 2007, 573, note B.Ancel.- R.Crône, loi applicable aux successions mobilières : rejet du domicile fiscal : Defresnois 2008, n°38743, p. 777.

[789] Cass, 1ère civ., 20 oct.2010, n°08-17-033 : D. 2011, p. 1664, note E. Agostini ; Rev. Crit. DIP 2011, p.53,, note B.Ancel ; JCP 2011, 1211, note S. Godechot-Patris.

La comparaison des pratiques des deux pays quant aux problèmes de reconnaissances et de compétences quant à la succession amènent à observer deux choses. En premier lieu, la possibilité d'une élection de droit n'est pas retenue par la France avant la date du 17 août 2015 alors que c'est une possibilité offerte aux étrangers résidents suisses. De ce point de vue, le principe d'unité de loi applicable voulu par la Suisse trouve ici une concrétisation parfaite. Cela doit aussi s'interpréter comme étant le prolongement de l'unité applicable au régime matrimonial et à l'élection de droit possible. Par opposition, la France du fait de la convention de 1978 autorise cette élection quant au mariage mais pas quant à la succession. Cette rupture pourrait être source de complication pour le règlement de la solution. Toutefois cette première impression de segmentation doit être atténuée par la conception liée au morcellement de la succession. Ceci constitue la seconde observation puisque ce morcellement dérivé de la lex rei sitae relative aux immeubles permet finalement de réintroduire de la souplesse dans la gestion des successions internationales. Flexibilité qui doit encore s'apprécier par la portée de la convention de 1978 qui permet de retenir la loi applicable étrangère et le régime matrimonial étranger autorisé sur chaque bien immeuble situé à l'étranger. D'élection de droit en matière successorale française, il n'en existe trace, peut-être parce que tout simplement, il est possible d'organiser sa succession sur les biens immeubles selon un droit autre sans y faire référence. Par ailleurs, dans le cas français, il existe une certaine continuité du fait de la loi applicable au régime matrimonial et à la succession sur les biens immeubles. L'approche unitaire suisse empêche de pouvoir opérer de la sorte. Ces dernières lignes ont permis de décrire les règles internationales en matière de succession du point de vue des lois applicables et des compétences, il reste à décrire la manière dont chacun des droits déterminent les droits des héritiers dans le cas de succession internationale.

B - Répartition en droit suisse

Tout l'objet du long paragraphe consacré au régime matrimonial portait sur leurs reconnaissances et sur leurs effets au moment spécifiquement de leurs dissolutions. Parmi ces causes de dissolution se trouve le décès d'un des conjoints. Partant de là, la masse à partager se trouvait plus ou moins réduite en fonction du régime en vigueur au moment de la disparition. Cette masse à partager va l'être parmi les différents héritiers et force est de constater que le

législateur a pris soin de réserver au conjoint une protection qui semble s'être accrue avec les évolutions successives en la matière et ce aux détriments des autres héritiers.

1) Vocation successorale légale

La vocation légale correspond à la répartition qui sera effectuée entre les héritiers si la disparition du défunt s'explique par cause de mort et que ce dernier n'avait pris aucune disposition pour régler sa succession[790]. Cette vocation permet de désigner les héritiers légaux.

a) **Héritiers légaux : les parentèles**

Les héritiers légaux sont considérés comme ceux ayant eu avec le défunt des relations juridiques étroites du fait de la parenté ou du mariage. Le droit suisse prévoit encore comme héritier légal, mais à titre subsidiaire la commune d'origine qui constituera en dernier ressort le lien le plus étroit du défunt. On notera ici que la solidarité initialement prévue de la corporation publique vers le citoyen de la commune (appelée commune d'origine) renverse l'ordre habituel de ce lien en lui attribuant le solde de la succession. Il faut encore noter la pertinence des conventions cantonales fiscales signées avec des états étrangers sur la non-imposition des donations effectuées auprès de fondations ou de corporations publiques dont les cantons et les communes.

Au sens du code civil suisse (art.458 et 459), le terme parentèle permet de distinguer trois catégories d'ayants droits particuliers. Il s'agit de la parentèle des descendants (encore appelée première parentèle), de la parentèle des parents (seconde parentèle) et de la parentèle des grands-parents (troisième parentèle). Notons que la deuxième parentèle s'entend des parents (père et mère) et de leurs descendants (frères et sœurs du de cujus, neveu et nièce, …) alors que

[790] Wolf, S., Genna, G.S., *Erbrecht, 1, Teil, in Schweizeriches Privatrecht*, T. V/1, Bâle 2012.

la troisième parentèle comprend les quatre grands parents et leurs descendants soient les oncles et les tantes ou bien encore cousins cousines.

Une fois ces trois parentèles précisées, il convient de rappeler que seuls les membres de ces trois parentèles doivent être considérés comme héritiers légaux. Sans héritiers au sein de ces trois catégories et sans conjoint, la succession passe à la corporation de droit publique. Cette limitation à ces trois parentèles s'oppose à la conception selon laquelle, les héritiers légaux sont ceux liés par le sang au de cujus et donc ne seraient connaitre de limite. Cette conception ancienne qui fut longtemps appliquée a été abandonnée car elle s'oppose à la conception aujourd'hui en place qui est basée sur le lien juridique « de proximité ». D'autre part, en acceptant de remonter plus loin dans les parentèles, le risque de disséminé le patrimoine du de cujus était accru et ceci en complet porte à faux avec la volonté de transmission universelle du patrimoine et de continuité de ce dernier.

Les règles suivantes applicables aux héritiers légaux privilégient une parentèle sur la suivante (d'où l'ordonnancement entre ces parentèles), puis au sein de seconde et troisième parentèle, l'instauration d'une fente successorale, ensuite toujours à l'intérieur de la parentèle une priorité accordée sur les ascendants par rapport aux descendants. Enfin, le principe de la représentation de l'ascendant prédécédé par ses descendants est acquis. Il existe d'autre règle de hiérarchisation mais elles semblent sans rapport réel avec notre propos.

b) **Héritiers légaux : le conjoint**

La seconde grande catégorie d'héritiers légaux est constituée par le conjoint ou le partenaire enregistré (qui ne sera pas envisagé dans ce travail) survivant. Ainsi qu'il l'a été relevé plus haut, l'ancienne tradition du sang, longtemps appliqué par les cantons, permettait d'exclure de la succession le partenaire du de cujus. Or, la personne qui entretenait les liens les plus étroits avec le disparu était évidemment son partenaire. Il a semblé, sur cette base d'analyse, logique de lui assurer un droit sur les ressources du de cujus. La question étant de savoir si ce droit devait prendre la forme d'un usufruit plus ou moins étendu assurance à terme

d'un retour vers les héritiers de sang ou bien fallait il lui accorder un droit de propriété au même titre que les héritiers légaux des trois parentèles prévues par le code[791].

Cette reconnaissance de droits accordés au conjoint modifie les équilibres résultant d'une succession où seuls des héritiers issus d'une parentèle auraient été en capacité d'hériter. Le droit suisse prévoit d'ailleurs que le droit du conjoint varie en fonction du niveau de parentèle des héritiers dont il est entré en concurrence. S'il est en concurrence avec des héritiers de la première parentèle, il pourra prétendre à la moitié des biens du de cujus. Si les héritiers sont ceux de la seconde parentèle, ses droits portent sur les trois-quarts de la succession. Enfin, en concurrence avec des héritiers de la troisième parentèle, le conjoint se verra reconnu l'entièreté de la succession. C'est donc bien une gradation de ses droits qui est prévue par le code civil qui va jusqu'à l'exclusion des héritiers de sang dans le cas de la troisième parentèle.

La situation du conjoint si elle apparait plutôt enviable en comparaison des autres pays[792]peut toutefois être améliorée. Hormis le changement de régime matrimonial préventif, le défunt peut prévoir un usufruit sur les biens ou une partie de ces derniers en utilisant la quotité disponible. Il faut noter que toutes les solutions supplémentaires se feraient par imputation sur la part du conjoint. Par ailleurs, le décès d'un des conjoints assure automatiquement un usufruit au bénéfice du survivant sur les biens nécessaires à la bonne vie du couple mais également sur le bien principal soit le domicile.

L'identification des héritiers légaux dans le cadre de la vocation légale a permis de mettre en évidence le rôle attribué aux héritiers de sang (parentèles) et à celui du conjoint. Leurs droits respectifs étant également déterminés comme résultant d'un concours entre ces deux catégories. Dès lors, reste à identifier la masse et dans ce cas, la possibilité de rapports du fait de libéralités passées pourrait modifier le montant à se partager. Bien qu'important, nous n'aborderons pas ici ce thème qui sera traités de manière transversale par l'intermédiaire des donations et

[791] Guinand, J., Stettler, A., Leuba, A., *Droit civil II, Successions (art.457-640 CC), 6ème éd*., Genève/Zurich/Bâle 2005.

[792] Steinauer, P.A, *Le droit des successions*, 2ème éd., Stämpfli éditions, 2015, p.90.

procédés hybrides. Une autre dimension doit être abordée qui pourra modifier le montant attribués à chacun, il s'agit des réserves héréditaires et quotité disponibles.

2) Vocation successorale volontaire

Il s'agit ici de s'intéresser à la liberté de disposer d'un individu de ses biens et de pouvoir s'en départir le plus librement possible sans toutefois remettre en cause par exemple ses obligations du fait d'un mariage. Il est alors question de la vocation volontaire. Dans ce cas de figure, « l'héritier » concerné par la succession ne l'est pas au titre de sa relation juridique étroite avec le défunt mais du fait qu'il bénéficie d'un titre exprimant la volonté du défunt à le voir appeler à la succession. Cette volonté ne peut s'exprimer que par une disposition[793] pour cause de mort.

Seul le de cujus peut prendre de telles dispositions, ce qui requiert sa libre expression et écarte tout mesure prise sous l'influence d'une représentation. Il ne peut pas non plus désigner un tiers afin de lui déléguer le pouvoir de choisir un héritier ou le bénéficiaire d'un legs. Ainsi décrit, ces dispositions pour cause de mort peuvent prendre plusieurs formes mais les plus habituelles sont celles du testament et du pacte successoral.

a) **Le testament**

La pratique du testament est largement développée en Suisse car il constitue un acte unilatéral par lequel le de cujus exprime sa volonté quant à la répartition de ses biens

[793] Dans le contexte suisse, il faut comprendre par disposition pour cause de mort tout acte juridique selon lequel une personne entreprend une démarche qui se traduit par des mesures prise qui engendreront des effets sur al manière dont el patrimoine sera transmis au moment de son décès (ATF 101/1975 II 177/192 = JdT 1976 I 362/376sv.). Les effets n'en sont donc pas immédiat sur le patrimoine du futur défunt et leurs ils sont conditionnés à la mort de ce dernier. Les autres mesures prises concernant le déroulement des obsèques, le don d'organe, etc… ne doivent pas être considérées comme des dispositions pour cause de mort.

notamment, mais encore par la reconnaissance de fait (filiation par exemple). En droit suisse[794], le testament doit respecter certaines formes pour être valable. Cependant, sa reconnaissance formelle à l'international tombe sous la coupe des conditions émises par la convention de La Haye de 1961 ce qui requiert de respecter ses dispositions comme précisé par l'art.93 de la LDIP.

Une des difficultés principales relatives au testament est de pouvoir en distinguer les dispositions pour cause de mort et celles qui ne correspondent finalement qu'à des actes entre vifs. La jurisprudence[795][796] a permis de trancher la question en apportant un critère clair de distinction entre les deux types de mesure qui s'appuie sur le moment à partir duquel l'acte produit ses effets. Si l'acte produit ses effets à la mort du de cujus, il s'agira bien évidemment d'une disposition pour cause de mort, et si les effets sont déjà perceptibles du vivant du de cujus, il s'agira d'un acte entre vifs. La distinction doit bien entendu se baser sur une analyse contextuelle de la disposition et de ses effets, ce qui a amené les juridictions et la doctrine à spécifiquement s'intéresser à la finalité de ces actes. La ligne de démarcation étant celle de la volonté de vouloir réduire la masse des biens pouvant être transmis au moment de la succession ou alors, l'impact de ces actes étaient déjà réels du vivant du de cujus qui voyait son patrimoine grevé. Ces dernières remarques permettant de pointer le cas peut être litigieux des donations rapportables.

b) **Le pacte successoral**

A l'opposé du testament, le pacte successoral se caractérise comme étant un acte bilatéral de disposition pour cause de mort. Il s'agit d'un contrat qui nécessite l'échange de déclarations de volonté concordantes de deux personnes le de cujus et le cocontractant. Leur volonté peut s'exprimer sur un accord concernant le fait de réaliser une action ou bien de renoncer à faire.

---

[794] Art.481 à 497 cc instaurant la forme publique, olographe et orale du testament.

[795] ATF 113/1987 II 270/272 sv.= JdT I 170/173 ; ATF 110/1984 II 156/157 sv. = JdT 1985 I 153

[796] Piotet, P., De la distinction entre actes entre vifs et actes à cause de mort, JdT 1968 I 354 ss (réimp., in P.Piotet, Contributions choisies, Lausanne 2004, p.143 ss).

Cela se traduit par deux types de pacte différents soit le pacte d'attribution (ou pacte positif) et le pacte de renonciation (ou pacte abdicatif). Dans le premier, le disposant institue héritier le cocontractant ou un tiers, ou fait un legs, dans le second, un héritier présomptif renonce à la succession du disposant. Ayant la nature de contrat, il n'est pas possible[797] de modifier unilatéralement les dispositions prévues (à l'opposé du testament).

Ces pactes présentent deux caractéristiques majeures qui peuvent créer une certaine confusion quant à leur nature profonde. D'abord, le pacte successoral bien que de nature contractuelle doit toujours permettre au de cujus de pouvoir le laisser libre d'exprimer sa volonté. Cette flexibilité est toujours possible puisque le pacte peut être modifié, mais la nature contractuelle de ce dernier nécessite l'accord de la seconde partie au pacte ici le cocontractant. La seconde observation porte sur la nature gratuite de la transmission. Nombreuses sont les situations où les pactes initiés par le disposant comprennent une contrepartie de la part du cocontractant. Ces pactes peuvent donc être conclus à titre gratuit ou à titre onéreux (renonciation de la première succession par un enfant au profit du conjoint survivant qui dès lors s'engage également par un pacte à lui transférer les biens au moment de son décès). Une nouvelle fois encore, les observations quant à la distinction entre dispositions pour cause de mort et actes entre vifs est fondamentale puisqu'elle fonde les raisons d'un rapport des actes qualifiables de libéralités dans la masse de la succession. L'ensemble des dispositions pour cause de mort doivent encore respecter en droit suisse les mesures relatives à la protection des héritiers qui ne devraient pas ne pas pouvoir hériter d'une partie au moins de la succession.

c) **Réserves héréditaires, quotité disponible et exhérédation**

L'exhérédation qui sera abordée au terme de ce paragraphe, ne peut avoir qu'une occurrence exceptionnelle et de surcroit motivée, ne constitue de fait qu'un cas de figure isolé indiquant que la liberté du de cujus peut être contrainte. Effectivement, ce dernier ne peut pas

[797] Il existe toutefois des exceptions comment le prévoit l'art.514 cc concernant les parties « lésés ». La nature de contrat synallagmatique des pactes et leurs soumissions au code des obligations sont alors totales.

transmettre son patrimoine de manière totalement discrétionnaire puisqu'il doit respecter des montants de réserves héréditaires qui correspondent à des parts légales minimales. Ces réserves héréditaires portent[798] sur les héritiers issus des parentèles première et seconde, ainsi que sur le conjoint (ou partenaire enregistré). Comme lors de la vocation légale, la part réservée au conjoint dépend de la qualité des parents qui sont en concours pour la succession.

La règle veut que le conjoint qui se retrouve en concurrence avec des parents du de cujus pour la succession se voit reconnaitre une réserve héréditaire qui représente cinquante pourcents de ce qui l'aurait eu droit sans volonté exprimée par le de cujus de vouloir réduire sa part. Schématiquement, dans le cas où les parents seraient des descendants, il ne pourrait percevoir la moitié de sa part légale soit un quart de la succession. Si l'hypothèse de travail est celle des parents de la seconde parentèle, alors sa part légale représentant trois quart de la succession, il pourrait s'en voir attribuer trois-huitièmes. Enfin, en course avec des parents de la troisième parentèle, sa part légale qui représentait la totalité de la succession pourrait alors être amenée à simplement cinquante pourcent de cette dernière parentèle.

La réserve héréditaire des descendants, soit ceux de la seconde parentèle correspond aux trois-quarts de leurs réserves légales. Comme dans le cas précédent, cette réserve varie en fonction d'autres ayants droits en lice pour la succession. En absence d'un conjoint, la réserve s'élève donc à trois quarts du total de la succession dégageant de fait une quotité disponible d'un quart à libre disposition du de cujus. Par contre en présence d'un conjoint, cette part réservataire s'élève à trois-quarts de la part légale, soit trois quarts de la moitié de la succession ce qui est égal à trois huitièmes.

Il faut noter que la réserve héréditaire est fixe[799] quel que soit le nombre de descendants incriminés. On retrouve ici une expression de la priorité donnée au lien juridique sur le lien du sang. Par ailleurs, la réserve héréditaire minimale devant être respectée par le de cujus en

[798] Il existe un cas particulier à l'art.473 cc permettant d'attribuer un usufruit au conjoint survivant au détriment de la part des enfants.

[799] A l'opposé du cas français comme il sera vu plus tard.

présence de descendants et de conjoint, s'élève à cinq-huitième de la succession soit un-quart au titre du conjoint et trois-huitième pour les descendants. Cela laisse à disposition du fait de la quotité disponible trois-huitième du total dont le de cujus sera a priori libre de répartir à sa guise. Il reste toutefois à préciser une des dispositions du code civil telles que prévues, par exemple, à l'art.473 qui relève la possibilité de créer au bénéfice du conjoint un legs d'usufruit.

Sans entrer dans tous les détails de ce cas de figure, l'art.473 n'en est pas moins remarquable par le fait qu'il permette au de cujus de renforcer la protection qu'il souhaite offrir au profit du conjoint survivant. Une nouvelle fois, la primauté de la relation juridique est consacrée ici par le législateur en lieu et place de celle découlant du sang initialement reconnue. Cette mesure faisant exception au principe de la réserve héréditaire des descendants qui avait été devisée à trois-huitième. A cette fin, le de cujus peut grever toute la part initialement dévolue aux enfants communs (uniquement eux) d'un droit d'usufruit au profit du conjoint survivant. Il faut noter que ce n'est pas la part du conjoint qui est ici réduite, c'est bien le droit des descendants qui s'en trouve amoindrie.

Les dispositions de l'art.473 s'écartent tout d'abord des règles générales des legs d'usufruit en ce sens qu'il n'est pas nécessaire d'en calculer la valeur capitalisée puisqu'il est possible de déroger aux montants prévus des réserves héréditaires. Ensuite, en faisant bénéficier le conjoint survivant d'un legs d'usufruit portant sur toute la succession, le de cujus requiert un effort important de la part des descendants puisqu'ils n'ont plus qu'un titre de propriété. Par contre, la pleine propriété doit s'entendre sur toute la succession et non pas seulement sur celle de part qui leur était destinée. Seules les grandes caractéristiques sont ici présentées et sont omises dès lors les possibilités d'adjoindre à l'usufruit global une part de pleine propriété. La question des réserves des descendants des enfants communs ou bien encore du traitement réservé en cas de remariage du conjoint reste réservée. A ce mouvement de balancier favorable au conjoint, il faut lui ajouter celui défavorable que pourrait réserver le de cujus aux héritiers en les exhérédant.

L'exhérédation est une disposition pour cause de mort qui permet au de cujus d'écarter un héritier de sa succession bien qu'il puisse se voir attribuer une réserve héréditaire. Encore une fois, par soucis de légèreté, il ne sera fait mention ici que des rasions qui peuvent justifier

d’une telle disposition. Il s’agit pour l’essentiel d’un motif qui peut concerner soit une infraction grave commise par l'héritier contre le défunt ou l'un de ses proches (art. 477 ch. 1 CC) soit le fait d'avoir manqué gravement aux devoirs imposés à l'héritier par la loi à l'égard du défunt ou de sa famille (art. 477 ch. 2 CC).

Ce développement s’achève sur les cas où l’exhérédation pourrait intervenir selon le droit suisse. Une dernière précision porte sur l’absence de traitement relatif à la dernière catégorie d’héritiers réservataires prévu par le code civil. En effet, Afin de ne pas alourdir le propos, l’hypothèse où les héritiers seraient les parents du de cujus n’a pas été retenue car elle nous semblait bien que possible, relativement peu plausible d’un point de vue probabiliste et pour le moins rare.

C - Répartition en droit français

Il est temps de procéder à une analyse analogue des caractéristiques du droit successoral dans le cas français afin d’une part d’en saisir les grandes lignes et d’autre part, une fois le cas suisse déjà décrit de mettre en évidence les différences et par conséquent les opportunités.

1) Vocation successorale légale

La dévolution est légale lorsque la loi détermine les héritiers. De la même façon qu’en Suisse, le fait de se reporter à la loi pour désigner les héritiers doit être analysée comme une expression de la volonté du défunt qui, par son absence d’autre choix, s’est exprimée. Avant de coucher sur le papier les règles qui régissent les personnes appelées à la succession et les modalités de cette dernière, il convient de noter que le droit français a également été traversé par ses tensions entre un droit des successions qui s’appuie sur une unité de loi et qui vise à assurer la continuité de la personne défunte ou du moins son patrimoine en évitant ainsi l’émiettement de la succession et une vision plus transversale basée sur les biens et les règles de successions liées à ces biens. Dans des développements précédents, la France s’est vue

catégorisée de pays qui s'appuyait sur un morcellement des successions[800]. Mais force est de constater que cette position n'est pas universellement reconnue au sein de la doctrine[801].

a) **Héritiers légaux :**

Le droit français successoral a établi des règles de succession et se base sur les ordres pour déterminer les héritiers. L'ordre (au nombre de quatre) est fonction de la proximité du lien de famille avec le de cujus. A l'intérieur de ces ordres, les héritiers sont classés en fonction de leur degré de proximité avec le défunt. De la même façon que dans le cas suisse, une priorité existe entre les ordres et à l'intérieur de ces ordres de façon à exclure les ordres et les degrés les plus éloignés.

La première configuration envisagée par la loi (art.734 CC) est celle marquée par une absence de conjoint. Dans ce cas, les héritiers appelés à la succession sont d'abord les descendants soit les enfants et leurs descendants. Puis arrivent les parents, les frères et sœurs et leurs descendants[802]. Troisième par ordre d'arrivée les ascendants autre que les pères et mères et enfin le quatrième rang est attribué aux collatéraux autres que les frères et sœurs et leurs descendants.

Il n'existe en droit français aucune limite de degré au droit à succéder à l'exception du quatrième ordre pour lesquels une limite au 6ème degré a été instaurée. Il faut donc noter la différence d'organisation avec la Suisse qui ne reconnait que trois parentèles alors que la France adopte une démarche plus large dans l'appréhension des héritiers. De plus, la Suisse ne prévoit aucune limite de rang quant à la qualité d'héritiers à partir du moment où ce dernier appartient

[800] L'art.732 de l'ancien code civil promulguant une unité de loi sur la succession n'pas été repris par la loi du 3 décembre 2001.

[801] Lequette, Y., La règle de l'unité de la succession après la loi du 3 décembre 2001 : Continuité ou rupture ?, Etudes Simler, Dalloz, 2006, p. 167 s.

[802] Ce second ordre constitue un ordre complet dans le sens où les parents mêmes sans enfants ont droit à succéder en priorité sur tous les autres ordres plus éloignés que le second Art 738.1 du code civil.

à une parentèle. De la même façon que pour la Suisse, la présence d'un conjoint va modifier la donne. Ce travail se limite à une succession excluant les héritiers autres que les descendants et le conjoint, les problèmes de représentation et de fente successorale seront donc écartés. Dans le cas qui est ici retenu, sans conjoint, les appelés à la succession se partagent donc tous les biens du défunt sur une base équitable (et répondant à un principe d'égalité).

b) **Héritiers légaux : le conjoint**

Dans le cas où le défunt partageait sa vie avec un conjoint, les règles précédentes s'en trouvent modifiées par le jeu de la reconnaissance accordée à la personne qui finalement aura entretenu la relation la plus intime et profonde avec le défunt alors que le lien du sang n'existe pas. Le conjoint successible est toujours appelé à la succession ceci de manière exclusive ou en concours avec les parents du défunt selon les rangs et degrés. Ainsi, l'évolution du droit successoral a renforcé la position de principe du conjoint puisque s'il conserve sa priorité de droit face aux ascendants ordinaires ainsi que les collatéraux ordinaires, il bénéfice depuis la loi du 3 décembre 2001 d'une priorité additionnelle sur les collatéraux privilégiés. De ceci découle que le conjoint reste en concours avec les ascendants privilégiés et les descendants.

Comme dans le cas suisse, la vocation successorale du conjoint dérive de l'acte de mariage unissant les deux époux. Elle ne trouve son origine que dans le fait que le mariage existe au moment du décès, par conséquent qu'il ait été régulièrement constitué et bien entendu reconnu dans le pays où la succession doit être administrée. Une fois ces éléments vérifiés, la vocation légale du conjoint dépend comme préalablement signalé du concours des parents, ici des descendants. Dans ce cas, le traitement issu de la loi du 3 décembre 2001 a renforcé les prérogatives du conjoint. Non seulement, il conserve du droit ancien un usufruit sur la succession (dont l'étendue peut varier) mais encore il se voit depuis attribuer un droit de pleine propriété quelle que soit la configuration de la succession.

La loi du 3 décembre 2001 modifie l'article 757 CC et indique « si l'époux prédécédé laisse des enfants ou descendants, le conjoint survivant recueille, à son choix, l'usufruit de la totalité des biens existants ou la propriété du quart des biens lorsque tous les enfants sont issus

des deux époux et la propriété du quart en présence d'un ou plusieurs enfants qui ne sont pas issus des deux époux ». Il s'agit ici d'une option offerte au conjoint sur un usufruit couvrant l'ensemble de la solution qui d'emblée se limite au cas où seuls des enfants communs pouvaient hérités. Par ce mécanisme, une analogie avec les dispositions suisses s'opère avec toutefois une différence majeure concernant la part en pleine propriété pouvant être gardée (un quart en France, la moitié en Suisse sans option, rien en France et un quart en Suisse si option). Le fait de relevé d'une loi d'une part sur la succession, de pouvoir optée pour un usufruit total ou pour une part en pleine propriété d'autre part, influe sur la stratégie à suivre en termes de partage et de montant à payer relatifs aux droits de successions. Ces dispositions doivent se conformer ou du moins pourraient être modifiées par la volonté de disposer de ses biens d'une manière différente par le défunt.

2) Vocation successorale volontaire

Il s'agit d'aborder ici la liberté de disposer par le défunt de ces biens et dans le même temps d'en percevoir les limites. Les actes par lesquels il est possible pour ce défunt de se délester de ses biens sont appelés libéralités[803] (si à titre gratuit). Elles comprennent les dispositions pour cause de mort (testament, pacte successoral) ou celles entre vifs (les donations). Le testament sera la première libéralité qui sera abordée ici.

Le testament apparait comme étant une disposition pour cause de mort de caractère unilatéral exprimant la volonté du défunt et qui de fait peut être révocable par ce dernier jusqu'à la mort. En ce qui concerne la forme, surprenement, la France reconnait en droit interne une pluralité plus importante que la Suisse sur les formes adoptables par un testament (authentique, olographe, secrète et internationale[804]). Cependant, la France ne reconnait pas, à la différence de la Suisse la forme orale.

---

[803] Art.893 du code civil, instauration par la loi du 23 juin 2006 : «La libéralité est l'acte par lequel une personne dispose à titre gratuit de tout ou partie de ses biens ou de ses droits au profit d'une autre personne. Il ne peut être fait de libéralité que par donation entre vifs ou par testament. »
[804] Convention de Washington du 26 octobre 1973, entrée en vigueur en France le 1er décembre 1994.

Les effets du testament doivent pour être déployés respectés les conditions quant aux bénéficiaires des legs et quant à la détermination de ces legs. L'art. 1002 du Code civil identifie en particulier trois types de legs qui ont une portée universelle, à titre universel ou à titre particulier. Ces legs quelle qu'en soit l'étendue se heurte malgré tout aux réserves héréditaires qui devront être respectées pour ne pas remettre en cause la finalité du testament.

3) Vocation successorale contractuelle : Le pacte successorale

Cette tradition juridique ancienne pour la Suisse constitue assurément encore, mais en s'atténuant, une novation instituée par la loi du 23 juin 2006 venant confirmer une pratique encore embryonnaire et limitée jusqu'alors[805]. Pour simplifier, les pactes sur successions futures ont été longtemps prohibés en droit français[806], puis strictement encadrés[807]. Ainsi, seules trois formes de contrats successoraux étaient reconnues soit les contrats successoraux entre époux, les donations partages et les substitutions fidéicommissaires.

Les lois de 2001 puis de 2006 ont progressivement fait sauter le verrou ancien en élargissant les contrats existants, en écartant leur prohibition puis en infligeant une attaque remettant en cause le droit ancien portant sur la remise en cause de la réserve héréditaire par le contrat de renonciation anticipée à l'action en réduction. Il convient aujourd'hui de distinguer les contrats entre époux et les contrats entre les autres héritiers. Parmi les contrats entre autres héritiers, le rôle croissant accordé à la donation-partage ainsi que celui reconnu à la donation graduelle et à la donation résiduelle est notable.

La donation-partage comme signalée plus haut est de conception assez ancienne et d'un point de vue analytique ne peut pas être assimilée complètement un pacte successoral. En effet,

---

[805] L'institution contractuelle entre époux par exemple.

[806] Art.722 loi du 3 décembre 2001, Art. 1130 al.2 code civil 1804.

[807] Leroyer, A.M., *Droit des successions, 3ème éd*., Dalloz, 2014, pp. 232 et ss.

l'effet de la transmission des biens est immédiat. Les cocontractants ne vivent pas dans l'expectative de futurs droits effectivement transmis à la date du décès mais deviennent titulaire de ces droits au moment de la signature du contrat. Dans la même veine, la loi du 23 juin 2006 a élargi cette pratique en en faisant bénéficier des descendants, d'un degré plus élevé que celui de la donation-partage originelle instituant de fait une donation-partage transgénérationnelle.

Une conséquence immédiate d'un tel pacte successoral impliquant des générations qui ne se suivent pas directement est de devoir s'assurer que l'héritier qui devra perdre son droit à succéder donne son accord à l'opération. Pour s'en assurer, il est nécessaire que son accord soit exprimé de manière à ne pas douter de sa compréhension de ce à quoi il renonce et d'autre part, qu'il ne puisse pas revenir en arrière sur son accord. Pour achever un tel résultat, l'héritier concerné doit s'engager à renoncer par avance à son action en réduction. Par conséquent, il s'agit pour ce dernier de renoncer à sa réserve héréditaire par le biais d'un contrat qui doit être qualifié d'un nouveau pacte successoral.

D'autres pactes successoraux qui sur le fond ne peuvent pas être qualifiés de pacte successoral car ils opèrent un transfert immédiat envers une personne mais qui impliquent qu'une autre personne au bénéfice d'une réserve héréditaire accepte de renonce par avance à une action en réduction existent. Ces deux contrats sont de la donation graduelle et celui de la donation résiduelle[808][809]. Ce thème de la réserve héréditaire devenant plus présent, il faut maintenant le détailler.

4) Réserves héréditaires, quotité disponible et exhérédation

[808] Opt. Cit. 269, p.237.

[809] Grimaldi, M., *Droit des successions, 7ème éd.*, LexisNexis, 2017, pp. 283 et ss.

La réserve héréditaire en droit français est reconnue aux descendants et au conjoint du défunt et se déduit de la quotité disponible que le défunt est libre d'utilisé[810]. Ainsi les deux notions réservent héréditaires et quotités disponibles sont déduites l'une de l'autre par la loi. Il apparait de plus qu'en présence de descendants mais sans conjoint, la quotité disponible décroit en fonction du nombre d'héritiers et mécaniquement croit pour la réserve héréditaire passant d'un-demi à un quart respectivement un demi à trois quarts.

En présence d'un conjoint, sa réserve héréditaire correspond à un quart de la succession menant à une quotité disponible de trois quarts[811]. Toutefois, sans entrer dans les détails, il est possible pour le de cujus de prévoir une modalité plus favorable envers son conjoint. En effet, il dispose de la faculté d'utiliser la quotité disponible « spéciale entre époux »[812]. Il ne nous semble pas utile de prolonger cet examen sur les réserves et les quotités, l'important étant d'avoir entraperçu les difficultés liées à ces droits et à leurs supposées contraintes dans le cadre de la planification fiscale de la succession. Le dernier point traité ici sera celui de l'exhérédation.

Comme dans le cas suisse, les supposés héritiers peuvent se voir écartés de la succession. Lorsqu'ils ne sont pas réservataires, ils sont simplement exclus de cette procédure par la volonté du défunt. La question est toute autre lorsque l'héritier est considéré comme réservataire. Dans ce cas, il s'agira d'une mesure d'exhérédation qui s'appuiera sur les cas d'indignité présenté par le pressenti. Au nombre de trois dans le code napoléonien, la loi du 3 décembre 2001 n'en retient plus que deux aujourd'hui. Elle distingue les cas d'indignité de plein droit et d'indignité facultative.

Dans les deux cas, l'indignité présuppose une condamnation pénale, elles se différencient malgré tout par la gravité de la peine encourue. Ainsi, l'indignité de plein droit découle de la

---

[810] Art.913 CC : « les libéralités, soit par actes entre vifs, soit par testament, ne pourront excéder la moitié des biens du disposant, s'il ne laisse à son décès qu'un enfant ; le tiers, s'il laisse deux enfants ; le quart, s'il en laisse trois ou un plus grand nombre. »

[811] Art. 914 al.1 CC : «Les libéralités, par actes entre vifs ou par testament, ne pourront excéder les trois quarts des biens si, à défaut de descendant, le défunt laisse un conjoint survivant, non divorcé. »

[812] Ferré-André, S., Berre, S., Successions et libéralités 2018-2019, 4ème éd., Dalloz, 2018, pp. 255 et ss.

condamnation pénale criminelle en cas de volonté de donner la mort, de porter des coups envers le défunt. La complicité est ici couverte par la même mesure d'indignité. L'intention n'est pas non plus requise pour qualifier d'indigne l'héritier. La seconde possibilité relevant de l'indignité facultative couvre les condamnations de même motif mais sanctionnée d'une peine correctionnelle. Hormis ces caractéristiques pénales, les deux cas se différencient encore de par le caractère d'exclusion automatique du fait de l'indignité de plein droit, alors que l'indignité facultative relève que l'exclusion est une possibilité.

III - Conclusion

Cette partie dédiée aux aspects civils tant nationaux qu'internationaux est maintenant achevée. Il est clairement admis que cette partie présente un aspect assez scolaire ou disons plutôt estudiantin. L'approche adoptée peut se justifier par l'aspect très formel que ces domaines décèlent et par le souci de présenter de manière condensée les caractéristiques nationales qui pourraient, peut-être, ne pas être parfaitement connues par les lecteurs de ce travail. Un autre argument plaidant dans cette direction réside dans le fait qu'il n'était pas recherché d'avoir une exégèse du droit successoral de chaque pays, car d'une part la nature profonde de ce travail est avant tout fiscal, le droit civil ne devant servir que de base à son illustration, d'autre part, parce que les connaissances de l'auteur en la matière ne sont pas exhaustives, en espérant qu'elles soient suffisantes.

L'analyse des aspects civils de la succession et de donation d'un point de vue national et des éléments nécessaires à la compréhension de leur reconnaissance au niveau international a mis en évidence un certain nombre de traits saillants. D'une part, le droit successoral intègre la problématique du régime matrimonial puisque sa dissolution précède le règlement de la succession. Ainsi les régimes matrimoniaux nationaux permettent de comprendre quelles sont les règles nationales en la matière et leur portée au moment de la dissolution du régime.

Le second point toujours en lien avec ces régimes relève de la reconnaissance de ces régimes nationaux par l'Etat étranger. Les référence à la LDIP d'un côté, au droit international français et à la convention de la Haye de 1978 de l'autre ont permis de mettre en évidence comment et quels régimes pouvaient être reconnus. Dans ce contexte, le traitement particulier des biens immobiliers tant du côté suisse que français ainsi que les possibilités d'élection de droit pourraient offrir des opportunités quant à une planification fiscale de la succession.

Concernant la succession proprement dite, le droit national de chaque pays a été abordé afin d'en illustrer les caractéristiques et les différences. Il en est ressorti que si les deux pays présentent de nombreuses caractéristiques, il semble que la Suisse par exemple protège mieux le conjoint en lui attribuant des droits étendus. Mais les deux pays offrent finalement des

souplesses quant aux héritiers réservataires qui doivent être intégrés à la réflexion générale. Le traitement des biens immobiliers respectifs est lui quasi analogue mais laisse supposer une plus grande flexibilité du côté français. Ces conclusions sont logiques du fait de l'approche unitaire de la succession en droit suisse et morcelée en droit français.

Les testaments et contrats successoraux présentent assurément une facette prometteuse de cette étude puisqu'ils sont l'expression d'une liberté accrue des défunts dans leur liberté à disposer et qu'ils remettent en cause la nature intangible de la réserve héréditaire. La question redondante de cette réserve, de sa nature et finalement de sa remise en cause par le droit successoral étranger a connu de nombreux bouleversements ces dernières années et sa conformité à l'ordre public finalement interrogée[813]. Les deux arrêts[814] rendus par la cour de cassation du 27 septembre 2017 ont permis de préciser la position jurisprudentielle[815]. En effet, la cour sollicitée s'est prononcée sur le fait que la réserve héréditaire ne fait pas partie de l'ordre public international[816]. Cet état de fait est immédiatement atténué par cette même cour qui indique que l'analyse de la situation soumise doit se faire « in concreto » ce qui permet de mettre en avant une certaine contrariété du précédent état de fait[817]. Il en ressort une potentielle instabilité du règlement des successions internationales[818].

Cette analyse a aussi mis en évidence une possible confusion et assurément analogie entre certains de ces contrats successoraux et les donations, il est fait référence ici à la donation-partage et aux donations graduelles. Les donations et les risques de rapport qu'elles peuvent soulever, n'ont pas reçue la même attention que la succession et le régime matrimonial, sans vouloir signifier que le thème est moins important. L'explication en est simple, elle provient du

---

[813] Opt.cit. 174, pp.258-259.

[814] Cass. 1re civ., 27 sept. 2017, n^{os} 16-13151 et 16-17198.

[815] Ancel, B., Réserves héréditaires et principes essentiels du droit français, Revue critique de droit international privé, 2018, p.87

[816] Gasté, J., La réserve mise à mal par le droit international privé ?, Defrésnois, n°16, 19 avril 2018, p.49.

[817] Vincent, D., Réserve héréditaire et ordre public international, mise en œuvre des arrêts du 27 septembre 2017, Droit de la famille, n°5 étude 13, mai 2018,

[818] Opt.cit. 177.

fait que peu existe en matière internationale au sujet de la reconnaissance de ces actes par un autre pays. La carence bien que réduite au niveau fiscal, reste encore béante en termes de double imposition.

Cela nous amène à envisager les donations sous un angle avant tout national et ce autant d'un point de vue civil que d'un point de vue fiscal. Si l'approche retenue apparait plus dichotomique que dynamique entre les deux droits, cette possible faiblesse sera réparée dans le prochain chapitre qui tentera de mettre en évidence les conséquences de ces précédentes pages lors d'une succession ou d'une donation présentant un caractère d'extranéité impliquant un bien immobilier.

Le rôle joué par les régimes matrimoniaux choisis et reconnus par un couple pourra alors être mis en évidence par le gain fiscal qu'il pourrait générer. Logiquement et du fait des dates d'entrée en vigueur de la Convention de la Haye de 1978 par exemple, les effets devront être illustré avant et après cette introduction dans le droit français.

De même, dans le cas de succession, il conviendra de mettre en évidence les conséquences fiscales des développements des pages précédentes pour illustrer les répercussions de la dénonciation de la convention de 1953 sur des décès ayant lieu avant et après cette date fatidique du 31 décembre 2014.

Une attention particulière sera portée sur les donations transnationales qui souffrent du manque de coordination tant au niveau civil qu'au niveau fiscal. La mise en lumière de ces cas sera foncièrement illustratrice des difficultés opérant aujourd'hui dans le domaine de la planification puisque de recours international, il n'en existe pas. La solution pourrait résider finalement dans les textes internes.

Ce sera encore l'occasion de s'interroger sur les risques de ces pratiques fiscales de chaque côté de la frontière et comment les cours et administrations tranchent ou remettent en cause des opérations qui selon elles ne sont pas conformes au droit.

Chapitre VIII : Les conséquences fiscales lors d'une succession ou d'une donation transnationale avant le 17 août 2015

A l'occasion de ce huitième chapitre, après avoir illustré l'évolution fiscale du traitement des successions et des donations jusqu'au 31 décembre 2014 (chapitre VI) et survoler la problématique civile qui sous-tend les successions et les donations internationales jusqu'au 17 août 2015 (chapitre VII), devant les problèmes de congruence des échéances des éléments présentés, la complexité des conflits de lois et de juridictions, les évolutions conventionnelles fiscales et civiles, le besoin de structuration et de clarification devient patent. Il est également nécessaire de resserrer le cadre global initialement introduit. Le dernier chapitre ne s'étant pas limité aux biens immobiliers (bien que les spécificités liées à ce thème aient chaque fois était relevées), il convient de recentrer notre propos spécifiquement sur le thème des biens immobiliers et leurs fiscalités dans le cadre de la transmission à titre gratuit.

Afin de s'exécuter, la démarche retenue devra veiller à, simultanément, permettre de mettre en évidence l'influence des différentes législations entrées en vigueur et relevées dans les chapitres précédents, et apporter un pouvoir éclairant sur la situation fiscale. C'est donc logiquement que les thèmes présentés devront respecter une certaine approche chronologique. Autre conséquence logique, le focus sera ici fiscal, le recours aux dispositions civiles ne sera qu'accessoire à l'objectif.

De ces deux caractéristiques méthodologiques, il en résulte le besoin de spécifier le cadre de ces transmissions pour ne pas omettre ce qui constitue l'essentiel et qui sera envisagé et préciser ce qui ne le sera pas. Le droit successoral ayant permis d'identifier le nombre potentiel d'héritiers, on trouvera ici la première limitation à notre travail. A l'instar de ce qui a été présenté, la transmission ne sera envisagée qu'envers les héritiers descendants du de cujus et le conjoint marié (à l'exclusion du partenaire enregistré). Cette limitation s'explique par la relative similarité des droits et priorités reconnus à ces deux catégories d'héritiers de chaque côté de la

frontière. Par ailleurs, le statut du conjoint marié est lui aussi assez proche en termes de droits lors de la succession. Cependant, l'institution du mariage français ayant une conception plus large que celle suisse, seul le cas du mariage avec une personne du sexe opposé sera retenu. De même, les hypothèses liées au partenariat enregistré ne seront pas retenues. Concernant les donations, le spectre du possible et de l'envisageable sera élargi aux tiers en sus des deux catégories prioritaires précédentes. Il ne sera pas interdit, toutefois d'élargir les réflexions à d'autres bénéficiaires mais cela sera à chaque fois précisé.

Une autre remarque liminaire sur ce chapitre dérive des taux d'impositions de chaque pays en ces matières. La Suisse semble avoir adopté une fiscalité assez légère quant à ces transmissions alors que celle française apparaitrait plus que confiscatoire aux yeux des résidents suisses. Il est dès lors évident que l'intérêt pour ces questions est proéminant dans le cas de non résident suisse concerné par les droits de successions français. L'inverse étant bien sûr moins vrai. Ces observations permettent déjà d'avertir le lecteur du caractère assez déséquilibre des développements suivants qui manifesteront tangueront du côté français.

Ces remarques introductives faites, les deux thèmes principaux peuvent maintenant être illustrés en débutant dans le cas de transmission présentant un caractère d'extranéité par les donations puis les successions. Les possibilités offertes par chacun des droits seront déclinées tout en rappelant le risque de rapport, reprise et requalification sous-jacent à toute opération transnationale.

I - Les donations

Les donations constituent le premier thème abordé quant aux transmissions internationales. Il est donc nécessaire d'en rappeler brièvement les sources du droit international relatives à cette opération et finalement la mainmise du droit interne tant civil que fiscal. Sur cette base, les flexibilités disponibles et offertes par chacun des droits internes seront abordées. Finalement, les risques liés à ces opérations seront par le fait soulevés.

A - La mainmise du droit interne

Les donations, du point de vue international, ont été délaissées comme le montrent les rares traités et conventions instituées pour éviter les problèmes de double imposition. D'un point de vue civil et encore plus fiscal, les sources de règlement des potentiels conflits proviennent des dispositions du droit interne et en particulier du droit privé international de chaque pays. L'analyse menée, de manière antérieure à la date d'entrée en vigueur du règlement européen sur les successions, a mis en avant que les donations tant du côté français que suisse nécessitent dans le cas de la transmission d'un bien immobilier, le recours à la forme d'un acte authentique.

D'un point de vue fiscal, la donation portant sur un bien immobilier suit le principe de la lex rei sitae, selon sa qualification interne. Sur cette base, les règles d'imposition et l'acte de donation civile semblent soumis au principe de l'unité de loi et semblent également exempte de conflits de lois. Pourtant, si cette limpidité de principe quant au traitement de la donation semble acquise, le fait que ce traitement découle de la qualification interne de ce qu'est un bien immobilier vient sensiblement troublée cette vision. En effet, la première difficulté relève de l'autonomie du droit fiscal vis-à-vis du droit civil quant à la nature des parts de SCI (et plus généralement aux titres permettant la détention indirecte d'un bien immobilier).

En droit français civil, ces parts sont considérées comme des biens meubles alors qu'en droit fiscal, elles sont assimilées aux biens immobiliers dont elles sont censées permettre la

détention. Cette distinction soulève des problèmes de taxation au moment de l'imposition sur la fortune par exemple mais surtout et principalement au moment de la transmission pas donation ou par succession. La qualification divergente (par rapport à la qualification civile) de ces parts par le droit fiscal français est source de potentielle double imposition puisque du côté suisse, il existe une unicité de point de vue. Ces parts sont des biens meubles tant du point de vue civil que fiscal. Par conséquent, leur imposition au titre du revenu, de la fortune et bien sûr de la succession est attribuée à la Suisse de fait de son droit interne. Bien évidemment, le raisonnement français lui est complètement symétrique puisque la nature immobilière retenue par le droit fiscal et attribuée à ces parts emporte l'imposition du côté français.

La double imposition est patente et force est de constater qu'il n'existe pas de solution internationale disponible permettant d'atténuer cet état de fait. En effet, la convention de 1953 dénoncée, les recours quant à cette double taxation semblent se réduire comme peau de chagrin. Il ne semble pas qu'il puisse être fait recours en ce domaine à une quelconque convention internationale ou un traité particulier sauf, finalement et de manière assez incongrue, à se réclamer des principes communautaires tel que celui d'égalité ou de non-discrimination. Dans ce contexte, les discriminations et doubles impositions relatives à la fiscalité des successions (mais également à celles relatives aux donations) considérées comme des flux financiers ne peuvent être maintenues et leurs maintiens rentreraient en opposition avec les principes sous-jacents au TFUE. L'argumentation selon laquelle une fiscalité des successions et des donations serait contraire au principe d'égalité et de liberté de circulation des capitaux a été reprise par les juridictions européennes qui ont donc condamné l'Espagne. Bien que cette affaire[819] ne soit pas clairement transposable à la situation franco-suisse, la double imposition qu'elle provoque apparaitrait elle totalement entrée dans le champ d'application, ou plutôt ici de défense de ce principe d'égalité et de non-discrimination et enfin de compte de liberté.

Mais cet argumentaire européen n'est pas pour l'instant suivi d'effets ni d'ailleurs de prolifiques discussions. La situation d'un contribuable pouvant être taxé au moins deux fois semble devoir perdurer et ceci en totale contradiction avec les principes européens. Ainsi

[819] CJUE du 3 septembre 2014, n°C127/12.

formulé, il ne reste à ce dernier qu'à se pencher sur les opportunités offertes par chacun des droits nationaux.

B - Les possibilités fiscales offertes par le droit suisse

Les vingt-six législations cantonales en matière de fiscalité des successions et des donations apportent leurs lots de particularités et il est vain ici de les analyser de manière exhaustive. Malgré tout, afin de coller au cas qui retient notre attention, c'est-à-dire, un bien immobilier détenu par un non-résident et qui ici sera transmis par donation à des donataires, il sera procédé à un examen plus approfondi de cette situation particulière. Par ailleurs, il avait été indiqué que le cas de transmission par donation ou succession envisagé, sera limité aux personnes des descendants ou du conjoint. En limitant le cercle des personnes concernées, la donation en Suisse par un non-résident apparaitra plus simple à saisir.

En effet, les vingt-six législations, ou du moins celles qui « prélèvent » des droits sur les donations[820], présentent toutes ou quasiment toutes une même caractéristique. A savoir que les personnes exemptées de tels droits couvraient les descendants et le conjoint, leur permettant ainsi d'échapper à toute imposition. Il n'existe que trois exceptions à ce constat, celles des cantons d'Appenzell Rhodes intérieurs, de Neuchâtel et de Vaud[821]. Il faut noter que ces trois cantons ne prévoient qu'une imposition des libéralités faites au profit des descendants mais aucune forme de taxation de celle faites en faveur des conjoints renforçant en cela la tendance lourde selon laquelle les conjoints sortent renforcés des dernières évolutions relatives à leur statut dans les successions et leurs rapports aux descendants.

[820] Pour rappel, Lucerne, Obwald et Schwyz ne prélèvent pas d'impôt sur les donations. Par ailleurs, le canton de Lucerne considèrera les donations effectuées dans les cinq and précédents la mort du donateur come une avance d'hoirie qui sera par conséquent réintégrée dans al masse successorale.

[821] Künzle, H.R., Etienne, R., Masson, S.,Renaud, P., Sottile, G., *Manuel Kendris 2017/2018* pour la planification fiscale et successorale, Schulthess, 2017, 840 p.

Incidemment, il ressort des remarques précédentes que la donation relative à un bien immobilier (et plus généralement à des droits immobiliers) est du ressort du canton du lieu de situation du bien immobilier. Par ailleurs, du fait de l'inclusion dans le cercle des personnes exemptées des descendants et des conjoints, l'imposition est de manière générale nulle (les trois cantons qui prélèvent ces impôts prélèveront eux leur dîme). Cette donation étant soumise à l'adoption de la forme authentique, elle devra s'y confirmer pour qu'elle puisse permettre à son bénéficiaire de pouvoir se prévaloir de son droit de propriété foncière. Pour conclure, la donation de biens immobiliers[822] en Suisse est somme toute une opération peu imposée et soumise à un formalisme relativement équivalent à celui français. Par ailleurs, le risque de reprise par l'administration pour des problèmes de donation déguisée ou de prix sous-évalué n'a finalement qu'une faible consistance en l'occurrence. Mais cette simplicité quasi biblique se voit fortement contrainte par une complexité fiscale du fait du manque de coordination entre les deux pays.

Du côté français, la donation réalisée en Suisse, bien que respectueuse des dispositions civiles et fiscales helvétiques soulève non seulement des problèmes de reconnaissance mais encore de fiscalité. Quant à la reconnaissance de la donation, bien que cela ne constitue pas le cœur de notre travail, celle relative à un bien immobilier requiert l'adoption de la forme authentique ce que seule un notaire, ou du moins une personne reconnue, peut réaliser en Suisse comme en France. Le titre de propriété foncière constitue assurément la meilleure preuve de la détention pour le donataire de ce bien. Du point de vue international, ce sont les conventions de la Haye en particulier qui régissent la reconnaissance de ces titres d'un pays vers l'autre.

Là où le bât blesse assurément, c'est la soumission aux droits de donations français de cette opération pourtant réalisée en Suisse. L'Art.750 ter CGI indique « Sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit : 1° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, créances et généralement toutes les

[822] La donation de parts de société permettant la détention indirecte ne présente aucune caractéristique divergente du point de vue helvétique.

valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B ;…. ». Ainsi, quel que soit le lieu de situation de l'immeuble, le simple fait que le donateur ou le donataire soit résident fiscal français soumet l'opération de donation aux droits de donations français. Comme il est possible ici de le noter, le lieu de passation de l'acte de donation n'est pas un critère de territorialité des droits de donation[823].

En conséquence de causes, la donation sera également fiscalisée en France, ce qui constituera bien sûr une double imposition éventuelle de cette donation. Les règles de calcul de ces droits seront les mêmes que celles instituées dans le cadre des droits de succession. Par conséquent, les règles relatives aux liens de parenté, aux franchises ou autres caractéristiques fiscales françaises seront appliquées. Cette double taxation n'est pas nouvelle et a toujours potentiellement existé puisque la convention de 1953 entre la France et la Suisse ne portait que sur les successions. Encore une fois, l'existence de la double imposition s'explique par deux facteurs. Le premier découle du manque de coordination entre les systèmes nationaux ce qui se caractérise par une absence de convention de double imposition en la matière. Le second facteur tient du caractère « anthropophage » de la législation fiscale française qui applique son imposition à toutes donations incriminant un résident fiscal français sans exception quant au lieu de situation des biens transmis en particulier un bien immobilier.

Cet état de fait peut être formalisé en appliquant à la compatibilité fiscale internationale du système suisse avec les autres systèmes nationaux les mêmes préceptes que ceux de Leupin[824] dans le cadre civil. Selon cet auteur, « Dès lors, seule une législation de type unitaire territorialiste s'articule parfaitement avec le droit international privé suisse et permet de régler la succession sous l'empire d'une seule et même loi ». Cette assertion délivrée dans le cadre civil successoral internationale peut être reprise dans un cadre fiscal puisque si les systèmes fiscaux respectifs se limitaient à ce principe, soit la loi fiscale du dernier domicile du défunt,

[823] Rebattet, P., Les chausse-trappes fiscales de la donation internationale : rappel fiscal et dons manuels à l'étranger, La revue fiscale du patrimoine, n°3, mars 2018, pp 36-38.

[824] Leupin, Y., Les effets de la scission successorale en droit suisse, Successio - Revue de droit des successions, Schulthess Juristische Medien AG, 2011, pp 150-163.

les problèmes de double imposition seraient résolubles et en grande partie évitables. Cet argument ne vient en fait que confirmer ce qui était prévisible, c'est-à-dire la double imposition des donations présentant un caractère d'extranéité dans le cas où le bien transmis était situé en Suisse. Il faut encore prendre en compte les incidences fiscales sur l'IFI potentiel du donataire situé en France et la double imposition au titre de l'impôt sur la fortune suisse. Dans le cas où le donataire est situé en Suisse, seule l'impôt sur la fortune devrait être impacté (à l'exception du revenu fictif de l'immeuble reçu). L'opération symétrique ne devrait pas présenter le même visage.

C - Les possibilités offertes par le droit français aux non-résidents

Dans le cas opposé où ce sont des non-résidents situés en Suisse qui souhaitent faire donation d'un bien immobilier situé en France, la double imposition ne peut en principe survenir. Les dispositions cantonales et les principes suisses de droit internationaux réservent l'assujettissement aux personnes et aux biens situés sur le territoire suisse. Autrement dit, les donations de biens immobiliers ne rentrent pas dans le champ d'application des législations fiscales cantonales en matière de droit de donation.

Mécaniquement, ce sont les droits de donation français qui vont être prélevés sur ces opérations selon les conditions et barème prévus. Ce sont donc les dispositions fiscales françaises qui jouent un rôle déterminant dans cette opération, rôle qui est amplifié par le fait que la donation, acte civile, dictera au droit fiscal, les bases d'impositions[825]. Une remarque liminaire porte sur les personnes qui seront soumises au paiement de ces droits. Ces droits seront dus dans le cas d'une donation en faveur des descendants mais également au bénéfice du conjoint. Il faut immédiatement, et par anticipation, préciser pour le mettre en exergue, que dans le cas des successions, les conjoints sont complètement exonérés de ces droits.

[825] Lamy droit immobilier, partie 5: la fiscalité de l'immeuble - section 5: les donations et successions en matière immobilière, ouvrage collectif, Wolters Kluver, 2017.

Dès lors, quelles sont les possibilités offertes au non-résident, à qui précisons-le il est offert d'y recourir sans discrimination de nationalité ou de résidence, pour transmettre par donation un actif immobilier. De notre point de vue, trois pistes doivent être poursuivies afin de répondre à cette question, à savoir, la donation simple, la donation de la nue-propriété et plus généralement la donation-partage.

1) Donations simples

A priori, les donations sont en principe des contrats et sont régies au niveau européen par un règlement européen dit « Rome I ». Leur appartenance à la catégorie des contrats justifie cette entrée dans le champ d'application du règlement 593/2008 du 17 juin 2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles. Toutefois, ce règlement prévoit des exceptions notables telles que les donations entre époux et des donations-partages. En matière immobilière, le règlement rappelle que la donation lorsqu'elle porte sur un immeuble, sera soumise aux règles de forme de la loi du lieu de situation de l'immeuble si ces dispositions ont le caractère de loi de police. Quant au fond, la loi applicable est celle du lieu de situation de l'immeuble si la donation porte sur cet objet.

Il découle que le règlement de « Rome I » conditionnant la législation française renforce le rôle joué par cette législation, puisqu'elle apparait constituée la seule loi applicable en l'occurrence, dans le cadre d'une donation portant sur un bien immobilier français. Dès lors, les règles fiscales françaises vont également être appliquées.

Comme signalées plus haut, cela signifie que conjoints et descendants bénéficiant de l'opération seront redevables d'un impôt qui dans les grandes lignes sera calculé sur des barèmes équivalent. La question première étant d'abord de savoir qui doit bénéficier de la donation et ensuite comment réduire la base taxable globale et non pas uniquement celle fixée par l'opération. Or, pour répondre à cette question, il faut prendre en compte l'ensemble de la planification patrimoniale du couple et de ses descendants.

En effet, le donateur dans notre cas de figure, doit se trouver en Suisse alors que le bien doit se trouver en France. Dans l'hypothèse où le donataire se trouve en Suisse, l'opportunité de la donation, d'un point de vue fiscal devra s'appréhender à travers l'arbitrage qu'il faille opérer entre la nouvelle possession du bien immobilier et le coût direct de la donation ainsi que son coût indirect (IFI si soumission déjà avérée ou si le seuil de franchissement est atteint[826], impôt sur la fortune suisse du fait du nouveau taux d'imposition, taux de l'impôt sur le revenu suisse).

Dans l'hypothèse où le donataire est en France, l'analyse devra intégrer les bienfaits de la possession et les contrebalancer avec son premier coût, les frais de donations et son coût indirect sur l'IFI. Il est donc aisé de constater que si le donataire se trouve en France, il bénéficie d'un avantage fiscal par rapport au donataire situé en Suisse qui serait soumis à une double imposition ultérieure du fait de l'impôt sur la fortune et de l'IFI. Sur la donation, elle-même, les conditions de taxation semblent de prime abord ne pas déceler de conditions discriminatoires entre résident et non résident.

La question de la donation des parts de SCI, meubles par nature en droit français et suisse, constitue la dernière difficulté abordée ici en procédant en fonction du lieu de situation du donataire. Il faut toutefois préciser que la donation ne nécessite pas ici forcément l'acte authentique pour être valable, elle doit malgré tout faire l'objet d'une déclaration et du paiement des impôts.

En premier lieu, si le donataire est basé en France, la donation donnera évidemment au paiement de ces frais de donations mais sur la base de la valeur nette des parts. Autrement dit, les dettes de la société viennent péjorer l'actif totale de la société et donc amoindrissent le montant transmis (les conditions relatives à la valorisation des parts au titre de l'IFI abordées au cours des précédents chapitres peuvent être reprises ici). La mesure de l'impact global doit alors également intégrer le coût indirect sur l'IFI du donataire. L'administration fiscale suisse

[826] Notons au passage que pour les résidents français, l'IFI a une base mondiale.

ne serait alors que faiblement influencée par cette opération puisque seuls les taux de l'impôt sur le revenu et sur la fortune seraient modifiés.

En second lieu, le donataire résidant en Suisse qui bénéficierait de la donation devrait assurément payés les droits en France mais également les droits en Suisse s'ils y étaient assujettis car ces parts seraient considérées comme des biens meubles. Ce serait encore ici l'occasion de détecter l'existence d'une double imposition. Pour l'administration fiscale suisse, à la suite de cette opération et hormis le paiement potentiel des droits suisses, la situation serait sensiblement la même car la perte de base taxable déterminante sur les taux d'imposition sur la fortune et le revenu serait transféré sur la personne du donataire. Le phénomène de vases communicants observé se poursuivrait par une baisse des taux chez le donateur et par une hausse chez le donataire, ce qui pourrait se traduire par une nouvelle situation amenant à un déséquilibre (ou pas) par rapport à la situation antérieure.

Cette seconde hypothèse de travail présente clairement les caractéristiques d'une double imposition liée au fait que la même opération entrerait dans le champ d'application de deux lois portant sur le même objet. Cette double imposition juridique[827] internationale se couple d'un second effet qui est celui de la double imposition non pas basée sur le fait que la base taxable l'est deux fois, mais sur le fait qu'elle l'est deux fois potentiellement sur la base de taux d'imposition plus élevés. Il ne s'agit pas ici des droits de donation dont il est question, mais de l'impôt sur la fortune et sur le revenu. S'il est évident que cette pratique est conforme aux conventions, il n'en reste pas moins que l'effet est patent. Une autre remarque sur la double imposition par les droits de donation découle du mécanisme d'élimination de la double imposition. En effet, a contrario des successions, dans le cas d'une double imposition effective, à notre connaissance et en tout cas pas sur le canton de Vaud, rien n'est envisagé pour permettre la déduction de l'impôt payé[828], dans ce cas en France, de la base taxable en Suisse. La donation est donc ici doublement imposée et doublement pénalisée.

---

[827] Oberson, X, *Précis de droit fiscal international, 3ème ed*., 2009, Stämphli Editions SA Berne, p.3.

[828] Art.28 let.e, LMSD concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963.

Cette première discrimination à l'encontre des donations par rapport aux successions dans un cadre suisse se double d'une autre particularité entraperçue au cours du chapitre I. En effet, il avait été identifié à cette occasion, selon les législations cantonales bien évidement mais de manière constante, une différence de traitement de fait entre d'une part, les nationaux suisses et s'autre part une catégorie particulière d'étrangers, ce qui de fait en crée une nouvelle entre les étrangers qui n'appartiennent pas à cette catégorie et ceux qui en sont membres.

A des fins d'illustration, l'art.36 de la LMSD indique « réduction pour les étrangers, l'impôt sur les successions d'étrangers ouvertes dans le canton est réduit de moitié, la même réduction est accordée pour les donations faites par des étrangers domiciliés dans le canton. La présente disposition vise les étrangers à la Suisse qui n'y exercent et n'y ont jamais exercé d'activité lucrative, et pour la part de la masse successorale qui est entièrement imposable dans le canton de Vaud, sans participation étrangère due à l'application d'une convention de double imposition. » Il est possible de relever que ces étrangers ne doivent pas exercer ou avoir exercé d'activité sur le territoire suisse. Ce sont a priori des étrangers mais rien n'est spécifié par rapport à une double nationalité éventuelle. Cet article ne couvre que les donations effectuées sur les biens qui relèveraient de la masse successorale donc déterminée sur la base du dernier domicile du défunt et donc du donateur. Enfin, cet article ne préjuge pas de l'application d'une convention de double imposition.

Ce constat amène à deux remarques. La première porte sur le caractère discriminant et inégalitaire supposée d'une telle disposition bien qu'elle ne se traduise pas pour la catégorie visée, par un traitement plus défavorable que pour les autres catégories. Qu'elle en est dès lors la conformité avec le principe d'égalité et de non-discrimination édicté au niveau suisse et repris au niveau international par les conventions et le droit européen ?

La seconde remarque insiste sur l'opportunité que présente une telle mesure, qui illustrée dans le cas vaudois est généralement pratiquée par tous les cantons, pour la structuration et la planification patrimoniale. Ainsi, pour les cantons pratiquant des droits sur les donations, la fiscalisation du conjoint étant nulle et celle en ligne directe peu élevée, cette mesure permet d'étendre le champ des donations à d'autres personnes héritiers présomptifs ou personnes

tierces. Dans le cas supposé de la donation de parts de SCI, cette mesure si elle n'empêche pas la double imposition permet déjà de l'atténuer.

Sans nul doute, il faut relier cette mesure à la possibilité offerte aux étrangers de pouvoir obtenir un forfait fiscal puisque parmi les conditions d'obtention d'un tel statut, il se trouve la nécessité de ne pouvoir exercer d'activité lucrative en Suisse. Sur cette base trois observations peuvent d'être tirées.

D'abord, la portée de l'article 36 en question, des mesures cantonales de nature identique en générale, ne se limitent pas aux contribuables étrangers au bénéfice d'un forfait. Il est tout à fait envisageable que les retraités décidant de s'installer en Suisse puissent en bénéficier. Ensuite, si le bénéfice de l'article 36, ainsi que des mesures cantonales équivalentes, est reconnu à ces étrangers, il est complètement indépendant du fait d'obtenir le statut de forfaitaire. Du fait des développements du chapitre I sur la reconnaissance par la France du statut de résident fiscal suisse aux forfaitaires, on en conclut que le bénéfice de cette disposition particulière quant à l'impôt sur le revenu et la fortune pourra être remise en cause sans préjudice du bénéfice de l'article 36 LSMD pour les forfaitaires ou non. Troisième et dernière remarque, si à notre connaissance rien n'a été précisé quant au bénéfice de l'art.36 LSMD pour les doubles nationaux, il est possible de conjecturer que si le bénéfice des forfaits est prohibé pour les personnes binationales, il devrait en être de même pour les bénéficiaires de l'art.36 LSMD.

2) Donation-partage et démembrement

Si les principales remarques opérées au cours des paragraphes précédents pourraient être reprises sans grandes modifications, il semble malgré tout nécessaire de compléter les propos précédents par l'analyse, bien que succincte, de la donation-partage et du démembrement. Il est d'abord plaisant de relever que ces deux notions sont partagées de chaque côté de la frontière et ne soulèvent pas à priori de problème particulier. Il faut toutefois relever que cette

problématique semble beaucoup plus présente dans le paysage français[829] que dans le contexte helvétique, probablement à raison[830].

Il est tout à fait courant en France de précéder à un démembrement entre usufruit et nue-propriété afin de pouvoir d'une certaine manière assurer la transmission dans de bonnes conditions des immeubles ce qui signifie en général pour le donateur de conserver l'usufruit. Il va de soi que cette possibilité est également offerte aux propriétaires helvétiques de tels biens. Dans le cas où ils optent pour ce genre de structuration, ils devront payer les droits de nutation à titre gratuit. Fiscalement, il a longtemps été possible de répartir la valeur librement entre usufruit et nue-propriété mais le législateur a établi un barème qui encadre cette répartition.

De manière plus précise, ce barème indique que les valeurs en question sont basées sur une proportion de la valeur liée à la propriété totale du bien immobilier et que cette pondération dépend de l'âge de l'usufruitier[831]. Ainsi décrite, la donation immobilière apparait simplement comme une donation particulière dont la valeur taxable est plus faible que la donation en pleine propriété du fait de l'usufruit réservé à une personne autre que le nu-propriétaire[832]. Cette donation partage étant relative à un bien immobilier situé en France, les droits de mutation doivent y être réglés sans que l'administration fiscale puisse y voir quelque chose de contraire à son droit interne[833]. Comme mentionné en ouverture, les conséquences apparaissent être les mêmes que celles déclenchées par la donation simple.

Le parallèle avec la section précédente peut encore être fait puisque la question de la donation-partage et du démembrement mérite d'être posée si elle porte sur des parts de SCI. Le

---

[829] Lamy Patrimoine, étude 292 : donations Partage, ouvrage collectif, Wolters Kluver, 2013.

[830] Collectif, Anticiper les futures donations partage, Droit et Patrimoine, Nº 254, 1er janvier 2016.

[831] Mémento Pratique Fiscal 2018, ouvrage collectif, éditions Francis Lefebvre, 2018, p.1067.

[832] Art.669 CGI

[833] Crône, R., Les donations, les testaments et les donations partages en DIP, n°25, Defrénois 18 juin 2020, n° 159z3, p. 58.

hiatus identifié plus haut réside dans la nature civile de meuble qui diverge de la nature fiscale d'immeuble de ces parts en droit français.

Du côté français, les préceptes fiscaux n'ont pas changé et les droits de mutations seront toujours calculés sur la valeur nette des parts. La question lancinante est le traitement de cette donation par les cantons concernés. Pour ceux (puisqu'il en y a) qui prélèvent cette imposition sur les descendants (et a fortiori sur les autres personnes lorsque concernées), la valeur de la donation taxable apparait comme un nouveau problème à résoudre. En effet, les parts sociales étant considérées comme des biens meubles, leur donation suppose le paiement des droits de donation. Cette opération couplée à un démembrement soulève le problème de la valorisation de l'usufruit et de la nue-propriété.

La diversité législative cantonale fournit un grand nombre de manière de calculer cette valeur et donc de fixer la base des droits. A Genève par exemple, la valeur de l'usufruit est déterminée sur la base d'une proportion de la valeur du bien en pleine propriété[834]. Pour le canton de Vaud, une autre méthode est appliquée faisant référence à la valeur capitalisée de l'usufruit. De cette diversité, il transpire que la double imposition pointée antérieurement s'appuie sur les mêmes facteurs existants mais ici se dédouble d'une divergence dans les manières de valorisées ces donations.

Il est facile de constater la difficulté de la tâche puisque à une législation française correspond vingt-six législations (vingt-trois en réalité) suisses dont les deux-tiers sont rédigées dans une langue autre que celle de Molière. Cependant, la donation, simple ou donation-partage, dont il a été présenté le risque en termes de double imposition n'est pas dénuée d'intérêt d'un point de vue stratégique. Si effectivement la donation souffre de la double imposition des droits de mutation caractérisée essentiellement dans le cas des parts de SCI, elle conserve un avantage du point de vue l'IFI. L'instauration de cet impôt (au 1 janvier 2018 et donc postérieurement à

[834] Art.26 LDE loi sur les droits d'enregistrements du 9 octobre 1969.

notre date butoir) en lieu et place de l'ISF a inséminé de petites surprises dans le terreau fiscal français.

En effet, l'IFI introduit une distinction relative à la personne redevable de l'impôt entre l'usufruitier et la nu-propriétaire. Dans sa forme précédente, celle de l'ISF, seul l'usufruitier en était redevable puisqu'elle disposait du droit de l'utiliser et de dégager les moyens pour faire face à cette imposition. L'IFI se base sur l'origine de cette répartition pour déterminer la personne redevable. La législation distingue fondamentalement si la répartition entre usufruitier et nu propriétaire est de nature contractuelle ou de nature légale. Sous le couvert de démembrement contractuel, il est fait référence au testament et à la donation ce qui correspond à une volonté expresse d'attribuer du défunt ou du donateur. A l'appellation démembrement légal, il faut comprendre la situation issue du décès dont les conséquences n'ont pas été anticipées. A cette date, le conjoint peut choisir entre une partie en pleine propriété et un usufruit sur la totalité du patrimoine transmis. Il faut noter qu'un résultat identique pourrait être obtenu par la manière contractuelle. En tout état de cause, la distinction opérée par le législateur[835] laisse l'usufruitier seul redevable de l'IFI dans le cas d'un démembrement contractuel mais institue une répartition de cette charge sur la base du barème précédemment évoqué entre l'usufruitier et le nu-propriétaire. Lors de l'examen de la loi de finances 2018, le Conseil constitutionnel a examiné cette disposition et l'a retoquée. Cette dernière prévoyait que seuls les démembrements légaux opérés après la date du 1 janvier 2018 soient concernés. Le Conseil constitutionnel a jugé que cette mesure était contraire au principe d'égalité entre les contribuables et s'est prononcé pour une application uniforme à tous les démembrements légaux existants. Cet avantage relativement inespéré reconnu à la donation doit se mesurer à l'aune des risques que les donations font courir aux donateurs et aux donataires.

3) Les risques de reprises

[835] Art.968 CGI

Les donations réalisées en France et limitées à un contexte franco-français sont souvent l'objet de reprises par l'administration fiscale qui y détecte une erreur flagrante dans les conditions de réalisation et qui y voit parfois une volonté et une manière de contourner une forme de transmission telle que la vente qui serait plus contraignante et couteuse. Dans le même temps, une opération de vente, présentant tant de caractéristiques remarquables pourrait à son tour être requalifiées de donation.

Ces réalités hexagonales prennent encore plus de relief avec la mobilité accrue des personnes et de leurs patrimoines mobiles. Ces personnes ont à loisir l'opportunité de faire leur « treatries tax market » mettant en avant l'accent sur l'optimisation fiscale résultant de leur démarche. Cependant, ce n'est qu'un premier pas vers une optimisation patrimoniale qui de plus en plus structure ce dernier sur la base de législations, tant civiles que fiscales, leurs permettant d'avoir accès à des dispositions que le droit français ne reconnaissait pas jusqu'alors mais qui s'impose à lui dorénavant.

Cette montée en puissance ne peut se dérouler sans anicroches puisque l'administration fiscale française veille à faire respecter la loi. Décrit de la sorte, le traitement réservé aux donations ayant un caractère d'extranéité ne peut que soulever des risques dont les autorités chercheront à traduire leur caractère plus ou moins répréhensibles. De ce point de vue les donations bénéficient d'une attention particulière de la part de l'administration qui peut s'appuyer sur un arsenal législatif fourni.

Ainsi, les donations sont soumises comme nous le savons sur la base de l'article 750 ter du CGI aux droits de mutations à titre gratuit. Cet article couvre les donations franco françaises et celles présentant un caractère d'extranéité. Par ailleurs, les donations visées portent sur un immeuble situé en France (ou sur un immeuble situé en Suisse). Dès lors, les risques relatifs aux donations dans un tel contexte portent avant tout sur les caractéristiques de la donation, en premier lieu la valeur de la donation et en second lieu sur l'absence de déclaration de cette donation ce qui semble devoir être écarté dans le cas d'un immeuble lorsqu'ils sont détenus en direct.

En ce qui concerne la possibilité de sous évaluer la valeur du bien immobilier transmis (si cette possibilité existe), elle est bien entendu sujette à un possible examen par l'administration fiscale qui dispose pour cela d'un délai de trois ans pour remettre en cause la valeur retenue. Elle se basera, afin de prouver la sous-évaluation, sur une comparaison avec la valeur de biens équivalents. A cette première barrière, il faut en rajouter une seconde, celle de la reprise possible de donation antérieure[836] sur une période de quinze ans qui permet à l'administration fiscale de rehausser la base de calcul des droits de mutation. Ces donations rapportées fiscalement se distinguent de celles rapportées civilement au moins par le délai imputable (ici de trois ans).

Par ailleurs, il est obligatoire de déclarer les donations antérieures selon les règles de territorialité française[837] ce qui dans le cas d'un bien immobilier semble inévitable puisque le transfert d'un tel bien s'accompagne d'une procédure d'enregistrement. C'est donc un oubli qui ne peut se concevoir a priori pour un bien immobilier. Cependant, c'est peut-être là, que finalement sans définitivement parler de faille mais tout du moins de fissure que la planification patrimoniale et fiscale pourrait trouver une solution pour éventuellement contourner l'impôt.

En effet, lorsque l'objet de la donation porte sur des parts sociales, il est possible de s'interroger sur la potentielle non efficience du système français. Le cas envisagé n'est bien entendu pas celui d'une détention indirecte d'un bien immobilier français par le biais d'une société à prépondérance immobilière dite française mais au contraire, celle de la détention d'un bien immobilier situé en France par un le biais d'une société étrangère dite à prépondérance immobilière selon les critères français. Dans l'hypothèse où la donation porterait sur de tels titres et concernerait des donateurs et des donataires résidents hors de France, dans le cas qui nous intéresse en Suisse, ces donations ne seraient pas forcément, spontanément connus pas l'administration française. Comme l'a précisé la Cour de cassation[838], les sociétés étrangères à prépondérance immobilières en France, sans autres précisions conventionnelles doivent de

[836] Réf.cit. n°185.

[837] Art.784 CGI

[838] Cass, 1ère civ, 20 oct.2010, n°08-17.033 : JurisData n° 2010-018902.

principe être considérées comme des biens mobiliers pour l'application des conventions fiscales relatives aux droits de mutation à titre gratuit. C'est donc bien la nature immobilière de la société qui soumet ces donations à la taxation envisagée. Le problème réside dans la connaissance réelle d'une telle donation par l'administration[839]. A ce titre deux remarques permettent d'atténuer la valeur ajoutée de cette solution. D'une part, la taxe de 3% constitue une épée de Damoclès pour le donataire des parts qui s'il n'a pas fait enregistrer le changement de propriétaire pourrait se voir dans l'obligation soit de procéder à un paiement de trois pour cent de la valeur vénale du bien soit de devoir s'annoncer et dans ce cas se voir soumettre à cette taxation (sur les donations). Par ailleurs, la loi française oblige les propriétaires d'un bien immobilier détenus de manière indirecte de s'annoncer auprès d'elle[840].

En conclusion, procéder de la sorte ne peut constituer une solution pérenne et tranquille pour le donateur et le donataire. Le risque de découverte par l'administration fiscale n'étant absolument pas négligeable. Par contre, une structuration adéquate permettant de modifier l'objet de la donation, donc en autre chose que des parts, pourrait apparaitre comme une solution digne d'intérêt. Les techniques retenues et appliquées par les holdings multinationales visant à interchanger la nature des flux et ainsi de leur faire bénéficier de traitements et considérations fiscales différenciées apparaissent à notre avis des pistes de travail qu'il faille, si ce n'est accepté per se, pour le moins suivre et approfondir.

4) En conclusion, une absence de solution internationale

Au terme de cette première grande partie qui visait à décrire la situation régnant dans les transmissions à titre gratuit présentant un caractère d'extranéité entre les deux pays concernés, il en ressort qu'il n'y a pas de solution internationale équilibrée permettant un règlement apaisé de ces situations. L'instabilité juridique et fiscale soit au niveau interne français soit au niveau

[839] Rebattet, P., Donations internationales : Les clés de l'optimisation fiscale de la transmission, La revue fiscale du patrimoine, n°3, Mars 2018.

[840] Dossiers pratiques fiscalité des successions et des libéralités, 2018, partie 3 Successions et libéralités présentant un caractère d'extranéité, Editions Lefebvre, 2017.

international depuis la dénonciation de la convention fiscale entre les deux pays ne permet pas d'envisager le règlement de ces transmissions sans respecter un corollaire indispensable qui est celui de l'anticipation. La mobilité des personnes et des patrimoines offre à la fois de nouvelles possibilités de planification mais présente dans le même temps des risques nouveaux du fait de l'application d'un droit autre que celui national[841].

La mobilité en question est parfois subie du fait de l'expatriation professionnelle mais le plus souvent choisie. C'est bien dans ce contexte que l'anticipation[842] apparait comme un caducée qui si elle ne peut les faire tous disparaitre, permet d'atténuer les maux fiscaux.

La seconde partie de ce chapitre vient opportunément résumer la situation fiscale des successions internationales entre la France et la Suisse. Pour se faire, cette seconde partie se propose simultanément d'intégrer les différents points soulevés précédemment sur les successions et par la même de venir reprendre et compléter la première tentative de description réalisée à la fin du chapitre I quant aux différentes situations découlant de la dénonciation de la convention de 1953. Pour mémoire, cinq cas avaient alors été retenus.

[841] Savouré, B., La planification confrontée à la mobilité des personnes : le rapport des donations dans un contexte international, La semaine juridique – notariale et immobilière, n°18, 2 mai 2014.

[842] Crône, R., Perreau-Saussine, L., Expatriation : quelle organisation patrimoniale, La semaine juridique – notariale et immobilière, n°48, 1er décembre 2017.

II - Les différentes situations rencontrées lors des successions internationales entre les deux pays.

Il s'agit donc bien ici de réaliser un état des lieux sur le traitement réservé à ces successions depuis la date de la dénonciation de la convention fiscale de 1953 soit au 31 décembre 2014 et avant la mise en œuvre du règlement européen sur les successions au 17 août 2015. En procédant de la sorte, il sera possible de caractériser la situation résultante du vide conventionnel fiscal et ainsi pouvoir montrer dans le prochain et dernier chapitre ce que l'introduction de ce règlement européen pourrait apporter.

L'autre attrait de cette démarche est de montrer comment les conséquences de la dénonciation peuvent maintenant être approfondies du fait des développements précédant et ceci par contraste à la première approche à laquelle nous venons de faire référence. Afin d'alléger notre propos et d'en faciliter la lecture, une description séquentielle des cas visant à identifier les caractéristiques et à expliciter le traitement fiscal sera réalisée[843].

A - Défunt et héritiers résidents en Suisse, bien immobilier situé en France détention directe

A la date du décès, le régime matrimonial s'il y a lieu doit être dissout et les biens du couple partagés selon ce que ce régime prévoyait. C'est ici que la première source de planification réside comme nous avons pu le voir. En fonction des droits reconnus au conjoint survivant et à la reconnaissance spécifique de ce régime matrimonial par le pays de situation du bien immobilier, la base taxable s'en trouve potentiellement réduite.

[843] Wuillemin, C., La succession fiscale des résidents suisses ayant des actifs ou des héritiers en France, Droit et patrimoine, n°280, 1 mai 2018.

Le défunt résidant en Suisse, c'est le canton de son lieu de résidence qui doit pouvoir gérer la succession tant du point de vue civile que fiscale, à l'exception comme le prévoit la loi suisse sur le droit privé international des biens immobiliers situés à l'étranger.

Ainsi, selon la répartition matrimoniale d'une part et celle successorale, le bien immobilier situé en France et détenu directement sera soumis aux droits de mutations français à titre gratuit et ne sera pas imposé par la Suisse.

Il n'y a pas ici de double imposition aux titres des droits de successions puisque cette situation est respectueuse de l'approche territoriale du droit suisse et rentre en parfaite compatibilité avec les prescriptions françaises en la matière.

La solution décrite n'a pas été influencée par la dénonciation de la convention et se calque sur celle qui aurait été donnée en présence de la convention.

B - Défunt et héritiers résidents en Suisse, bien situé en France détention indirecte

A la date du décès, le régime matrimonial s'il y a lieu doit être dissout et les biens du couple partagés selon ce que ce régime prévoyait. C'est ici que la première source de planification réside comme nous avons pu le voir. En fonction des droits reconnus au conjoint survivant et à la reconnaissance spécifique de ce régime matrimonial par le pays de situation du bien immobilier, la base taxable s'en trouve potentiellement réduite. La différence avec le cas précédent porte sur la nature des éléments transmis qui ne sont pas immeubles mais meubles.

Le défunt résidant en Suisse, c'est le canton de son lieu de résidence qui doit pouvoir gérer la succession tant du point de vue civile que fiscale, à l'exception comme le prévoit la loi suisse sur le droit privé international des biens immobiliers situés à l'étranger. Par conséquent, la transmission des biens meubles reste de la compétence du canton du domicile tant du point de vue civile que du point de vue fiscal.

Ainsi, selon la répartition matrimoniale d'une part et celle successorale, le bien immobilier situé en France et détenu indirectement sera soumis aux droits de mutations suisses à titre gratuit en premier lieu si ceux-ci sont opérants. Les parts permettant la détention sont donc soumises à l'imposition suisse.

Dans un second temps, la France sur la base de son art 750 ter du CGI applique également des droits de mutations sur les parts permettant la détention du bien immobilier. Il s'agit donc clairement d'une situation de double imposition où les parts sont taxées en Suisse et en France. Ici, les deux approches fiscales successorales s'opposent puisque les règles suisses de territorialité n'empêchent pas l'application des règles françaises dont il a été montré la portée « hégémonique ».

La solution décrite a été influencée par la dénonciation de la convention puisque cette dernière prévoyait initialement que les parts de véhicule permettant la détention d'un bien immobilier en France conservaient leur nature de meubles fiscalement et devait donc être soumis au droit fiscal suisse.

C - Défunt résident en France, héritiers résidents en Suisse, bien situé en France détention directe ou indirecte

A la date du décès, le régime matrimonial s'il y a lieu doit être dissout et les biens du couple partagés selon ce que ce régime prévoyait. C'est ici que la première source de planification réside comme nous avons pu le voir. En fonction des droits reconnus au conjoint survivant et à la reconnaissance spécifique de ce régime matrimonial par le pays de situation du bien immobilier, la base taxable s'en trouve potentiellement réduite.

Le défunt résidant en France, c'est la France qui doit régir la succession tant civile que fiscale. La théorie du morcellement n'a que peu de prise bien que l'héritier soit résident en Suisse. En effet, l'approche fiscale française s'appuyant sur l'article 750 ter du CGI, l'ensemble

des biens transmis, quel qu'en soit la localisation sont soumis aux droits de mutations à titre gratuit français. La Suisse n'est pas concernée par l'administration de cette succession car ni le défunt ni aucun bien immobilier n'étaient situés en Suisse au moment du décès. En reconnaissant à la France l'exclusivité de la taxation, il ne peut y avoir de conflits entre les deux pays. Par ailleurs, il n'importe peu ici que la détention soit directe ou indirecte puisque seule la France prélèvera l'impôt.

Il s'agit donc d'une situation qui n'est pas caractérisée par une double imposition. Ici, les deux approches fiscales successorales semblent être compatibles puisque la territorialité suisse s'incline devant les règles françaises en la matière. Plus précisément aucun élément ne permet à la Suisse de s'interroger sur une possible taxation des éléments de la succession ce qui se traduit par le fait que le bien immobilier comme le défunt étaient situés en France.

Ainsi déroulée, la solution proposée évite la double imposition tant redoutée et apparait tout à fait similaire à celle qui aurait été retenue en présence de la convention. En bref, sa dénonciation n'a pas déclenché de traitement nouveau dans ce cas de figure.

D - Défunt résident en Suisse, héritiers résidents en France, bien situé en France détention directe

A la date du décès, le régime matrimonial s'il y a lieu doit être dissout et les biens du couple partagés selon ce que ce régime prévoyait. C'est ici que la première source de planification réside comme nous avons pu le voir. En fonction des droits reconnus au conjoint survivant et à la reconnaissance spécifique de ce régime matrimonial par le pays de situation du bien immobilier, la base taxable s'en trouve potentiellement réduite.

Le défunt résident en Suisse, c'est la Suisse qui doit régir la succession tant civile que fiscale, ceci du fait du principe de l'unité de succession qui prévaut dans le droit suisse à

l'exception notable des biens immobiliers situé à l'étranger qui de par la loi sur le droit privé international est du ressort de principe du pays de résidence de ce bien.

Par le fait, le bien immobilier détenu directement en France devra suivre les prérogatives du droit français en termes de droit successoral sans influence particulière du droit suisse. Ainsi, la transmission du bien immobilier sera soumise aux droits de mutations à titre gratuit sous l'égide de l'art.750 ter du CGI.

Il s'agit donc d'une situation qui n'est pas caractérisée par une double imposition. Ici, les deux approches fiscales successorales semblent être compatibles puisque la territorialité suisse s'incline devant les règles françaises en la matière. Plus précisément aucun élément ne permet à la Suisse de s'interroger sur une possible taxation des éléments de la succession ce qui s'explique par le fait que le bien immobilier situé en France était détenu en direct.

Ainsi déroulée, la solution proposée évite la double imposition tant redoutée et apparait tout à fait similaire à celle qui aurait été retenue en présence de la convention. En bref, sa dénonciation n'a pas déclenché de traitement nouveau dans ce cas de figure.

E - Défunt résident en Suisse, héritiers résidents en France, bien en France détention indirecte

A la date du décès, le régime matrimonial s'il y a lieu doit être dissout et les biens du couple partagés selon ce que ce régime prévoyait. C'est ici que la première source de planification réside comme nous avons pu le voir. En fonction des droits reconnus au conjoint survivant et à la reconnaissance spécifique de ce régime matrimonial par le pays de situation du bien immobilier, la base taxable s'en trouve potentiellement réduite.

Le défunt résident en Suisse, c'est la Suisse qui doit régir la succession tant civile que fiscale, ceci du fait du principe de l'unité de succession qui prévaut dans le droit suisse à

l'exception notable des biens immobiliers situé à l'étranger qui de par la loi sur le droit privé international est du ressort de principe du pays de résidence de ce bien.

Par le fait, le bien immobilier détenu indirectement en France aura la nature de meuble selon le droit suisse. Par conséquent, en vertu des dispositions successorales, sa transmission civile comme fiscale sera sujette à l'application du droit suisse ce qui se traduira par l'application des droits de mutations suisses en l'occurrence.

Réciproquement, l'héritier de ces parts, situé en France, sera également concerné par la levée des droits de successions, cette fois-ci française du fait de l'art.750 ter du CGI. Comme préalablement décrit, l'absence de convention fiscale en la matière entre les deux pays permet à chacun de ces pays d'appliquer les règles fiscales internes à transmissions. Il s'agit donc clairement d'une situation de double imposition où les parts sont taxées en Suisse et en France. Ici, les deux approches fiscales successorales s'opposent puisque les règles suisses de territorialité n'empêchent pas l'application des règles françaises dont il a été montré la portée « hégémonique ».

La solution décrite a été influencée par la dénonciation de la convention puisque cette dernière prévoyait initialement que les parts de véhicule permettant la détention d'un bien immobilier en France conservaient leur nature de meubles fiscalement et devaient donc être soumises au droit fiscal suisse.

F - Défunt et héritiers résidents en France, Bien en Suisse

A la date du décès, le régime matrimonial s'il y a lieu doit être dissout et les biens du couple partagés selon ce que ce régime prévoyait. C'est ici que la première source de planification réside comme nous avons pu le voir. En fonction des droits reconnus au conjoint survivant et à la reconnaissance spécifique de ce régime matrimonial par le pays de situation du bien immobilier, la base taxable s'en trouve potentiellement réduite.

Le défunt et l'héritier résident tous deux en France ce qui ne laisse aucun doute sur la portée des règles successorales françaises s'appliquant en ce cas, ni même d'ailleurs, la levée de droits de successions français au titre de l'art.750 ter du CGI. En effet, ce dernier prévoit que tous les biens transmis par le défunt, alternativement reçus par l'héritier et ce quel qu'en soient la nature ou la localisation sont passibles des droits de mutation à titre gratuit perçus au profit de l'Etat français.

Dans le cas envisagé, soit la transmission d'un bien immobilier suisse, la localisation n'ayant aucune influence sur la soumission aux droits indiqués précédemment, il est alors clair que cette dernière soit soumise à l'imposition française. Dans le même temps, la Suisse, ou plus précisément le canton du lieu de situation du bien considéré peut, sur la base de sa législation cantonale, également soumettre cette transmission aux droits de mutation suisse s'appliquant à cette dernière.

Il s'agit donc clairement d'une situation de double imposition où, non pas les parts comme ce fut décrit lors de la détention indirecte, mais le bien immobilier proprement dit qui se voit taxé sur la base de la même argumentation en Suisse et en France. Ici, les deux approches fiscales successorales s'opposent puisque les règles suisses de territorialité n'empêchent pas l'application des règles françaises dont il a été montré la portée « hégémonique ».

Il faut encore noter que le hiatus ne provient pas de la forme de détention, soit comme dans les cas précédents celle de la détention indirecte et de l'inclusion dans la masse successorale taxable des parts du véhicule permettant la détention, mais bien uniquement du fait de la nature immeuble du bien transmis qui de par le fait ne permet plus de bénéficier de la répartition classique de prérogatives en matière de transmission qui prévoit généralement que c'est le pays de situation qui devrait pouvoir lever l'imposition.

La solution décrite a été influencée par la dénonciation de la convention puisque cette dernière prévoyait initialement que les biens immobiliers devaient être taxés par le pays du lieu de situation, à l'exclusion du lieu de résidence du défunt ou de l'héritier, lorsqu'un une succession est ouverte. Il est possible de déceler ici une des conséquences de la dénonciation

qui n'avait peut-être pas été détectée lors de son annonce. En effet, les situations de transmission de parts de véhicule permettant la détention d'un bien immobilier français ont été décrites précédemment, mettant en évidence une double imposition de ces transmissions. Si les conséquences sont aisées à mettre en évidence dans ce cas, il est encore aisé de préciser les raisons de la dénonciation dans ce contexte de la détention indirecte. Pour mémoire, sous l'égide de la convention, ces parts étaient considérées comme des biens meubles et se voyaient donc taxés par le pays du lieu de domicile du défunt. L'Etat français jugeant cette pratique défavorable a d'une part modifié la convention de double imposition de 1966 sur le revenu et la fortune pour que la taxation de la plus-value et des revenus portant sur de telles parts lui soit attribuée, et d'autre part fait savoir à la Suisse qu'elle comptait bien procéder de la sorte en matière successorale. C'est la raison pour laquelle, le projet de convention de 2012 retenait cette solution.

Sous cet angle, le projet comme la dénonciation s'inscrive dans la perspective française comme un juste retour des choses qui ne traduirait qu'une approche plus globale de la taxation selon laquelle la réalité économique primerait sur la forme juridique. Ce retour de balancier a toutefois connu une amplitude plus importante que celle d'un retour à l'équité ».

En effet, en élargissant la base d'imposition et de soumission aux droits de mutation français sans tenir compte de la spécificité des biens immobiliers, particulièrement ceux détenus en directs, et du principe d'imposition du lieu de situation du bien, la France a, en voulant corriger une situation jugée inéquitable par elle, instauré de fait une seconde situation inéquitable. Sous l'empire de l'art.750 ter, les règles de territorialités françaises et suisses ne peuvent mener qu'à une situation de double imposition qui d'une part est inextricable d'autre part ne paraissait pas désirée.

Pour preuve, l'art.5 du projet de convention sur les successions de 2012 reprenait le principe édicté en reconnaissant au pays de situation du bien immobilier le droit d'imposer la succession. Toutefois, cette reconnaissance de fait était contrecarrée par l'article 11 de la convention qui indiquait que la France éliminerait la double imposition sur la base de la méthode de l'imputation. En précédant de la sorte elle soumettait la succession portant sur le bien immobilier suisse à l'imposition française puis accorderait la déductibilité des frais payés

en Suisse. Ce premier argument, quelque peu écorné, est renforcé par le second qui provient des dispositions prévues par la convention de 1966.

Par le fait, cette dernière continue, elle, de distinguer le bien immobilier selon son mode de détention et se base sur cette modalité pour attribuer à un pays ou à l'autre le droit de taxer les éléments susceptibles de l'être. Ainsi, les revenus et les plus-values réalisés par l'intermédiaire d'un bien immobilier détenus indirectement sont, selon la convention en vigueur taxé par le pays du lieu de situation du bien objet de la détention. Ce sont bien entendu toutes les structurations s'appuyant sur les SCI qui sont visées par ce paragraphe conventionnel. Comme signalé plus haut, la France a œuvré pour modifier la version antérieure de la convention selon laquelle les revenus et la plus-value réalisée lors de la cession des parts étaient taxés par le pays de résidence du détenteur des parts. Cette modification avait donc pour but, comme indiqué plus haut de rétablir une sorte d'équilibre entre résidents et non-résidents en effaçant l'écran que pouvait constituer ce véhicule juridique interposé.

Concomitamment, la convention a maintenu le principe d'imposition de la taxation par le pays de situation du bien lorsque le bien immobilier est détenu en direct. Seul le pays de situation du bien doit pouvoir lever l'impôt, les méthodes d'élimination de la double imposition étant différenciées entre les deux pays.

G - Défunt résident en France, héritiers résidents en Suisse, Bien en Suisse

A la date du décès, le régime matrimonial s'il y a lieu doit être dissout et les biens du couple partagés selon ce que ce régime prévoyait. C'est ici que la première source de planification réside comme nous avons pu le voir. En fonction des droits reconnus au conjoint survivant et à la reconnaissance spécifique de ce régime matrimonial par le pays de situation du bien immobilier, la base taxable s'en trouve potentiellement réduite.

Le défunt résidant en France, c'est la France qui doit régir la succession tant civile que fiscale. La théorie du morcellement n'a que peu de prise bien que le bien soit situé en Suisse et

que l'héritier y soit résident. En effet, l'approche fiscale française s'appuyant sur l'article 750 ter du CGI, l'ensemble des biens transmis, quel qu'en soit la localisation sont soumis aux droits de mutations à titre gratuit français.

Du point de vue helvétique, la qualité d'héritier n'emporte aucune conséquence en matière successorale fiscale. Par contre, le fait que le bien transmis soit situé sur le territoire cantonal helvétique permet de principe aux autorités cantonales de pouvoir procéder à la taxation de la transmission.

Il s'agit bien d'une situation illustrative d'une double imposition. Ici, les deux approches fiscales successorales semblent être incompatibles puisque la territorialité suisse veut faire valoir ses « droits » sans pouvoir éviter que les règles françaises soient appliquées en sus. Les remarques opérées dans les cas analysés précédemment pourraient être reprises sans réserve puisque les mêmes causes produisent les mêmes effets.

Ainsi déroulée, la solution esquissée illustre la double imposition tant redoutée et permet de mettre en évidence l'incompatibilité de fait entre les deux approches fiscales successorales. En bref, la dénonciation de la convention de 1953 a généré cette conséquence regrettable que constitue la double imposition puisque en disparaissant elle ne prévoit plus la répartition exclusive du droit d'imposer la transmission immobilière d'un bien détenu directement.

H - Défunt résident en Suisse, héritiers résidents en France, Bien en Suisse

A la date du décès, le régime matrimonial s'il y a lieu doit être dissout et les biens du couple partagés selon ce que ce régime prévoyait. C'est ici que la première source de planification réside comme nous avons pu le voir. En fonction des droits reconnus au conjoint survivant et à la reconnaissance spécifique de ce régime matrimonial par le pays de situation du bien immobilier, la base taxable s'en trouve potentiellement réduite.

Le défunt résidant en France, c'est la France qui doit régir la succession tant civile que fiscale. La théorie du morcellement n'a que peu de prise bien que le bien soit situé en Suisse alors que l'héritier est lui résident français. En effet, l'approche fiscale française s'appuyant sur l'article 750 ter du CGI, l'ensemble des biens transmis, quel qu'en soit la localisation sont soumis aux droits de mutations à titre gratuit français.

Du point de vue helvétique, la qualité d'héritier et de défunt ne permet pas à la Suisse de pouvoir prétendre à l'administration civile et fiscale de la succession du fait de leur lieu de résidence. Par contre, le fait que le bien transmis soit situé sur le territoire cantonal helvétique permet de principe aux autorités cantonales de pouvoir procéder à la taxation de la transmission.

Il s'agit bien d'une situation illustrative d'une double imposition. Ici, les deux approches fiscales successorales semblent être incompatibles puisque la territorialité suisse veut faire valoir ses « droits » sans pouvoir éviter que les règles françaises soient appliquées en sus. Les remarques opérées dans les cas analysés précédemment pourraient être reprises sans réserve puisque les mêmes causes produisent les mêmes effets.

Ainsi déroulée, la solution esquissée illustre la double imposition tant redoutée et permet de mettre en évidence l'incompatibilité de fait entre les deux approches fiscales successorales. En bref, la dénonciation de la convention de 1953 a généré cette conséquence regrettable que constitue la double imposition puisque en disparaissant elle ne prévoit pas plus la répartition exclusive du droit d'imposer la transmission immobilière d'un bien détenu directement.

III - Conclusion

Ce chapitre maintenant achevé, il a permis de décrire la situation qui prévaut lors des transmissions à titre gratuit présentant un caractère d'extranéité entre les deux parties concernées.

L'apport des règles matrimonial auquel il a été procédé trouvait sa justification dans le fait que la transmission successorale nécessitait au préalable de dissoudre le régime matrimonial éventuellement en vigueur au jouir du décès. Ce fut l'occasion d'abord de décrire les régimes matrimoniaux par défaut de chacun des deux pays afin de mettre en évidence leurs particularités et divergences. La même analyse a été menée concernant les régimes contractuels. L'idée sous-jacente étant de mesurer les marges de manouvre offertes par chacun des droits nationaux.

Une seconde étape a consisté à s'interroger sur la reconnaissance de ces régimes matrimoniaux et aux procédures de reconnaissance qui pouvaient être mobilisées par chacun des Etats. Il a été aisé de constater l'apport que l'acquis communautaire représentait ainsi que les flexibilités offertes par le droit suisse. En conclusion, les régimes matrimoniaux respectifs pouvaient déployer des effets sur le territoire qui reconnaissait la résidence des époux mais encore sur les territoires étrangers du fait en particulier de la détention d'un bien immobilier. Les limites géographiques et juridiques permettaient l'osmose des régimes matrimoniaux. Cette possibilité de reconnaissance établie, il devenait évident que le choix du régime matrimonial constituait de fait la première étape d'une planification successorale et fiscale internationale.

Cette approche portant sur la reconnaissance des régimes et leurs dispositions fut alors répétée dans le cadre des donations immobilières. Là, force est de constater que l'osmose précédente bute sur l'imperméabilité des systèmes. En effet, analyse civile comme fiscale a permis de mettre en évidence que la donation internationale si, si ce n'est inexistante, pour le moins reste parcellaire.

Ce point alors éclairci, c'est la succession qui fut l'objet de l'analyse tant civile que fiscale. Ce développement constitue assurément une des pierres angulaires de ce manuscrit puisqu'il permettait de mettre en avant les conséquences de la dénonciation de la convention de 1953 en matière de succession.

Il a semblé alors naturel de devoir synthétiser les situations auxquelles les successions déclarées avant la date du 17 août 2015 devaient faire face du fait de cette dénonciation. Cette étape a permis de décliner un certain nombre de situations qui n'avaient pas (ou peu) été mises en avant au cours du chapitre I. Ces cas de synthèse concrétisent les situations de double imposition que justement cette convention permettait d'éviter. Un des problèmes relevés par ces doubles impositions provient de l'incompatibilité des deux systèmes fiscaux en matière de succession. Une exégèse de la stratégie fiscale française en la matière par la théorie des jeux montrerait parfaitement que quel que soit la situation envisagée, l'Etat français ressort gagnant en termes de masse taxable et ce si ce n'est aux détriments au moins à la différence de la Suisse. Ce jeu clairement non-collaboratif puisque c'est un terme fiscal redondant dans le domaine pourrait avoir des conséquences néfastes à long terme en favorisant un exode fiscal et patrimonial complet de la part de certaines catégories de contribuables et pour d'autres la fin de la prise en considération de la France comme destination d'investissement.

Chapitre IX : Les transmissions à titre gratuit après la date du 17 août 2015 et les solutions envisageables

Notre progression nous a amené à analyser le traitement réservé à une transmission frappée d'extranéité en distinguant le fait que cette transmission se déroule avant ou après la date critique du 17 août 2015 qui correspond à celle de l'entrée en vigueur du règlement européen sur les successions.

Bien qu'il ne décèle pas de nature fiscale, ce règlement revêt une importance fondamentale puisqu'il établit dans le cadre des pays appliquant ce règlement des règles nouvelles en matière civile qui à la fois modifie le fond de l'analyse et instaure de nouvelles règles et moyens sur la forme.

Ce n'est donc pas le cadre fiscal de ces transmissions que nous avons présenté précédemment qui s'en trouve modifié mais plutôt son cadre civil. Cette institution européenne n'a semble-t-il qu'une portée limitée aux pays qui se sont engagés à l'appliquer, pourtant, son caractère universel peut influer sur des transmissions impliquant des Etats qui ne reconnaissent pas son application : c'est le cas de la Suisse.

C'est dans cette influence de ce règlement que se trouve la justification de ce dernier chapitre qui visera à décrire et identifier les potentielles solutions qui s'offrent aux parties prenantes d'une transmission à titre gratuit entre les deux pays. C'est la raison pour laquelle le spectre de ce chapitre ne va pas se limiter aux successions comme le titre du règlement pourrait le laisser entendre mais déborder sur les autres solutions comme les donations ou bien encore sur les structurations envisageables des patrimoines devant être transmis.

Ce chapitre se veut donc analytique dans le sens où il se veut anticipatif de solutions qui si elles existent n'ont pas encore été confrontées de manière régulière aux jugements des

tribunaux ou bien encore de solutions potentielles fruit d'une réflexion et de la confrontation des éléments précédemment envisagés.

Comme il a pu le transparaitre tout au long de cette troisième partie, les enjeux relatifs à la transmission caractérisée par une extranéité provenant des personnes ou des biens reste avant tout une problématique française du fait de la fiscalité invasive (art.750 du CGI) et extensive (art.784 du CGI) qui frappe les transmissions à titre gratuit. Cette problématique présente toujours un intérêt déséquilibré pour la facette hexagonale d'une transmission internationale car d'un point de vue fiscal, comme il a été rappelé, le cadre reste immuable. Par conséquent, la perspective suisse sera relativement peu abordée dans ce chapitre puisque finalement l'appétence fiscale helvétique, relativement frugale, à l'orée de l'entrée en vigueur du texte européen.

A cette première remarque sur les développements légers envisagés côté suisse, il convient d'en apporter une seconde qui permet de décrire le plan envisagé. Ainsi, dans une première partie, l'apport du règlement européen sur les successions sera présenté et bien entendu décliné dans le cadre de successions entre les deux pays. En particulier, les conséquences fiscales de ce règlement seront mises en avant dans le cadre d'une succession sans et avec testament.

Cette première étape franchie, il sera montré en quoi ce règlement européen permettra aussi d'élargir la reconnaissance, même indirecte, des donations réalisées dans le cadre des successions et par ce truchement comment l'impôt pourrait en être limité.

Un dernier point sera articulé autour de solutions envisageables portant par exemple sur le changement de nature des SCI ou bien encore sur le recours à des trusts. Cela mettra un terme à ce chapitre et plus généralement à cette troisième partie.

I - L’apport du règlement européen

Le chapitre précédent a permis de mettre en évidence les différences et particularités entre la Suisse et la France en ce qui concerne les règles civiles successorales lors de succession présentant un caractère d’extranéité. L’Europe consciente de ces divergences ainsi présentes au sein des pays membres de l’UE a décidé d’édicter un règlement européen[844] en la matière dont la portée s’étend bien entendu aux pays de l’Union le reconnaissant mais également à des pays tiers. La connaissance de son contenu et de sa portée devient dès lors nécessaire à la bonne compréhension des transmissions internationales. Dans un second temps, il parait nécessaire d’en expliquer la pertinence dans un contexte franco-suisse tant civile que fiscale.

A - L’apport du testament européen

La diversité des règles nationales ne manquant pas de créer différents conflits, de lois ou de juridictions, la pression visant à déterminer des règles communes n’a fait qu’augmenter débouchant sur l’instauration dudit règlement. Son adoption et sa reconnaissance entraine alors pour les pays l’ayant adopté de nombreuses conséquences.

1) La genèse

La décision politique d'unifier le droit international privé des successions au sein de l'Union européenne remonte au Conseil européen de Tampere des 15 et 16 octobre 1999, qui a fait du principe de reconnaissance mutuelle « la pierre angulaire de la coopération judiciaire en matière tant civile que pénale au sein de l'Union ». Depuis lors, la coordination européenne du droit international privé s’appuie sur ce principe qui fut repris régulièrement et notamment lors de l’adoption du règlement européen sur la reconnaissance des régimes matrimoniaux.

[844] Règlement UE n°650/2012 du Parlement européen et du Conseil du 4 juillet 2012 relatif à la compétence, la loi, la reconnaissance et l’exécution des décisions et l’acceptation et l’exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen.

Le programme de travail élaboré à la suite de ce Conseil prévoyait la mise en place progressive d'un espace de liberté, sécurité et justice qui devait notamment se traduire, conformément à l'article 65 du Traité CE (devenu TFUE [Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne], art. 81), par l'élaboration d'instruments visant à favoriser la compatibilité des règles de conflits de lois et de compétence applicables dans les États membres, particulièrement en matière de successions (JOCE, no C 12, 15 janv. 2001). Précédée par une étude commandée par la Commission à l'Institut notarial allemand (Les successions internationales dans l'Union européenne. Perspectives pour une harmonisation, 2004), une proposition de règlement fut présentée par la Commission le 14 octobre 2009 (COM[2009]154 final 2009/0157 [COD])[845] .

Afin de pouvoir être établi, ce règlement trouva sa source juridique et son fondement dans l'article 81, paragraphe 2, du TFUE, et il a été adopté suivant la procédure législative ordinaire de codécision du Parlement et du Conseil, et non selon la procédure spéciale prévue au paragraphe 3 pour les mesures concernant le droit de la famille, qui aurait exigé l'unanimité des membres du Conseil, après une simple consultation du Parlement européen.

Les sources d'inspiration de ce règlement sont multiples, toutefois, ce règlement se différencie d'autres textes européens par son caractère novateur. Ainsi, à la différence des règlements Bruxelles I et Bruxelles II (Règl. no 1347/2000/CE du Conseil du 29 mai 2000 relatif à la compétence, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière matrimoniale et en matière de responsabilité parentale des enfants communs, JOCE, no L 160, 30 juin) et du règlement Rome I (Règl. no 593/2008/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 juin 2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles, JOUE, no L 177, 4 juill.), le règlement Successions n'a pas de précédent en droit européen. De façon plus certaine, le règlement s'est inspiré de trois conventions de La Haye en s'efforçant de pallier les causes de l'échec de deux d'entre elles.

[845] Lagarde, P, Règlement n° 650/2012 sur les successions, Répertoire de droit international, Dalloz, 2014.

Le chapitre III est à placer dans la lignée de la convention de La Haye du 1er août 1989 sur la loi applicable aux successions à cause de mort, dont il reprend plusieurs dispositions. L'article 37 du règlement a repris en substance les dispositions de la convention de La Haye du 5 octobre 1961 sur les conflits de lois en matière de forme des dispositions testamentaires. Enfin, le chapitre VI sur le règlement successoral européen a beaucoup emprunté à la convention de La Haye du 2 octobre 1973 sur l'administration internationale des successions[846].

2) Les conséquences

Comme il l'a été abordé dans le cadre de notre étude mais aussi de manière plus générale, les successions peuvent être l'objet de conflits de lois et de juridictions lorsqu'un Etat s'attribue le droit de régir une succession alors qu'un autre Etat procède de la même façon. C'est particulièrement le cas lorsque la succession porte à la fois sur des biens meubles et des biens immeubles.

Dans ce dernier cas, l'approche unifié (version helvétique) ou morcelée (version française) bute sur les caractéristiques internationales des successions et s'accommode de solutions qui soit permettent de renvoyer l'administration de la succession à l'autre Etat soit implicitement permettent à l'autre Etat de l'administrer puisque le premier aura reconnu la prérogative de cet Etat dans ce genre de situation, sa compétence n'étant que subsidiaire.

Devant cette difficulté, à savoir la multitude de lois applicables à une seule succession frappée d'extranéité, le règlement érige en solution dont l'une des principales caractéristiques est de prévoir que la loi, civile, applicable à une succession sera unique et unifiée[847]. L'unification civile obtenue permet de pouvoir mieux prévoir et donc anticiper les conséquences des successions. Elle permet encore de pouvoir opter pour un droit dont les

---

[846] Ref.cit. n°205.

[847] Bonomi, A, Wautelet, P., *Le droit européen des successions Commentaires du Règlement (UE) n°650 du 4 juillet 2012, 2ème édition,* Bruylant, 2016. 1065 pages.

attraits ne sont pas connus par le droit qui aurait été appliqué avant l'emprise de ce Règlement. Par ailleurs, par la création d'un certificat d'héritier européen, il permet de faciliter la reconnaissance des ayants droits et par ce biais de rendre les procédures de liquidation plus aisées et leurs rendus délivrés plus rapidement.

L'utilité d'un tel texte semble évidente et reprenant l'exemple de Lagarde [848] il est encore aisé de le démontrer. « Un seul exemple suffira à le montrer. Des époux allemands ont leur résidence habituelle en France. L'un d'eux décède, laissant à sa succession, outre son conjoint, une sœur. Des valeurs importantes ont été déposées dans une banque française. À qui devra-t-elle les restituer ? Selon le droit international privé allemand, la loi allemande, loi nationale du défunt, est applicable à la succession. Elle prévoit un partage par moitié entre le conjoint survivant et la sœur du défunt (BGB, § 1931), le conjoint recevant en outre un quart de la succession au titre du Zugewinnausgleich (BGB, § 1371). Selon le droit international privé français, c'est la loi française qui est applicable, en tant que loi du dernier domicile du défunt, et cette loi attribue la totalité de la succession au conjoint survivant (C. civ., art. 757-2). Et si, pour éviter ces difficultés, les époux avaient conclu, au besoin avec la sœur du prémourant, un pacte successoral, ce pacte, valable en droit allemand, ne le serait pas en droit français ».

La solution offerte par le règlement serait alors de considérer l'ensemble de la succession sur la base d'un droit unique qui serait a priori ici soit le droit allemand, soit le droit français. Sur cette base, il n'y aurait plus de doute sur la loi applicable et sur la reconnaissance ou non des différentes facettes de la succession envisagée.

B - Les caractéristiques du Règlement européen sur les successions et sa reconnaissance

1) Les éléments principaux

[848] Ref.cit. n°205

Le règlement s'applique au sein de l'Union Européenne ainsi qu'à la Croatie mais à l'exception du Danemark, de la Grande Bretagne et de l'Irlande. Les pays tiers ne sont pas tenus par ce règlement.

Selon son article 1, paragraphe1, « le règlement s'applique aux successions à cause de mort ». Le terme couvre aussi bien les successions ab intestat que les successions testamentaires ou contractuelles, mais seulement pour les questions de droit privé. Ainsi, comme le plus souvent en matière européenne, ce Règlement ne concerne que les questions civiles à l'exclusion de considérations fiscales directes. En conséquence, bien que la loi civile permettant de régler la succession puisse être autre que française, c'est la loi fiscale française qui pourrait être appliquée du moins sur les éléments qui seraient de sa compétence.

Il doit encore être signalé que contrairement à ce que son nom pourrait laisser indiquer, la portée de ce règlement ne se limite pas aux successions stricto sensu mais englobe aussi les dispositions testamentaires ou contractuelles. Il est facile de voir émerger ici la conception étendue des dispositions pour cause de mort que ce règlement laisserait envisager, du moins en comparaison avec le droit français.

L'instauration de ce règlement a nécessité de préciser certaines exclusions qui ne manquent pas de soulever quelques interrogations puisque certaines rentrent clairement en opposition avec les particularités des droits nationaux. La première exclusion notable porte sur, il l'aura été noté, le fait que ce règlement ne préjuge en rien des règles des régimes matrimoniaux en vigueur. Toutefois, il faut noter la mise en place du règlement prochaine de celui relatif aux régimes matrimoniaux. Une autre exception remarquable est que ce règlement ne reconnait pas l'institution du testament oral. Cette précision n'est pas sans conséquence car si selon le droit français, ce type de testament n'est pas reconnu, ce n'est pas le cas en droit suisse.

Si les exceptions sont légions, deux retiennent encore notre attention. La première concerne les donations qui ne sont pas couvertes par ce règlement. Il s'agit des donations entre vifs (visées par le règlement de Rome I) mais cela pose parfois des problèmes de qualification.

C’est la raison pour laquelle les donations partages sont un règlement anticipé, en général partiel, de la succession et paraissent bien relever de la loi successorale. Les donations pour cause de mort seraient elles régies comme des dispositions pour cause de mort ou bien encore assimilées à des pactes successoraux (visés par art.24 et 25 du règlement). Là encore, les connexions avec le droit suisse sont patentes même si celles avec le droit français le sont moins.

La dernière exclusion notable est celle portant sur les trusts. Leur exclusion n’est pas définitive puisqu’elle est conditionnée à des critères de forme. Leur reconnaissance et leurs effets dépendent quant à eux des lois ayant permis leur constitution. Cependant, ce sera la loi successorale retenue qui en déterminera les effets de ce dernier point de vue.

Il serait trop long et probablement mal venue de décrire dans les détails les caractéristiques de ce règlement. Un ultime élément sera inscrit dans ce développement quant à la loi applicable qui rappelons le respecte le principe d’unité. Cette loi sera soit celle du dernier domicile du défunt soit celle résultant d’un choix autorisé correspondant à un professio juris se limitant toutefois à la loi du pays de la nationalité du défunt. Cette possibilité n’étant pas limitée à des nationalités correspondant à des pays reconnaissant le règlement, il en découle qu’une législation « non-européenne » soit retenue dans le cadre successoral. C’est sur la base de cette professio iuris que se fonde le lien entre le droit suisse et ce règlement européen.

2) En Suisse :

Coté helvétique, l’instauration d’un tel règlement ne semble pas devoir modifier particulièrement la solution devant être apportée à une succession transnationale en comparaison avec les solutions existantes. En effet, ce règlement européen, comme signalé, est appliqué par un certain nombre de pays de l’Union européenne, dont certains ont écarté son application, sans exiger des pays tiers une réciprocité dans les faits des modalités de ce règlement.

Par conséquent, la Suisse, non membre de l’Union et principalement tenue par les accords bilatéraux avec elle ne se voit pas contrainte par ce règlement du moins dans son application et

sa reconnaissance. Cette absence de contrainte se traduit finalement par un statu quo par rapport aux solutions envisageables avant l'entrée en vigueur de ce texte.

Le traitement des successions hors règlement européen a été décrit dans le chapitre précédent et avait permis de mettre en exergue les différentes facettes du droit des successions suisses. Il semble particulièrement pertinent ici d'en retenir deux grands traits. Le premier porte sur la relative grande flexibilité de ce droit dans sa capacité à fournir solution adaptable aux besoins du défunt dans sa volonté de transmettre. On pense essentiellement ici au testament et au pacte successoral. Le second se réfère spécifiquement à l'apport du règlement européen par le biais de la *professio iuris* qu'il établit et le fait que cette avancée, permettant l'unité de traitement de la succession, était déjà présente dans le droit suisse. De ce point de vue, le texte européen ne fait que de rappeler la modernité du droit suisse[849] en la matière ou selon l'angle adopté, le retard des pays membres dans cette même matière.

Ainsi, lors de succession présentant un caractère d'extranéité dont l'ouverture est attribuée à un canton suisse, il est possible de l'administrer selon les règles suisses ou selon les règles de l'Etat pour lequel la *professio juris* a été prononcée. Le choix de retenir l'une ou l'autre législations se fera donc sur la base des objectifs de transmissions (a priori la propriété transmise et la protection offerte aux héritiers) d'une part, et d'autre part des économies fiscales que cette législation appliquée permet de réaliser du fait de la répartition qu'elle permet de réaliser.

Il faut toutefois encore rappeler que cette *professio juris* soulève des questions de reconnaissance par l'autre Etat puisque certaines dispositions suisses ne sont pas compatibles ou reconnues avec la loi française comme par exemple le fait d'exprimer sa volonté successorale par un testament oral. Il convient d'être prudents donc en affirmant que le choix de législation apparaitrait comme une solution adaptée à ce genre de transmissions transnationales car les écueils dans leurs applications existent et ne sont pas toujours résolubles. Il faut par ailleurs garder à l'esprit que les droits de successions suisses sont en générale faibles

[849] Guillaume, F., L'extension de la portée de de l'élection de droit en matière successorale, Successio, revue de droit successoral, 3/19. P.224- 237.

ou nuls en ce qui concerne les conjoints ou les héritiers. La dernière remarque doit donc s'entendre plus particulièrement du point de vue des droits de successions français qui sont finalement les seuls pouvant être impactés par ce choix.

3) En France

C'est bien entendu du côté français que l'apport du règlement européen est le plus remarquable puisqu'il institue une différence de traitement par rapport à ce que la législation permettait avant son instauration.

a) **Situation antérieure :**

Toujours par référence au chapitre précédent, les transmissions présentant un caractère d'extranéité étaient soumises d'un point de vue fiscal à l'art 750 ter du CGI et d'un point de vue civil à la théorie du morcellement. La portée de l'art 750 ter est considérable comme nous avons pu le voir puisqu'il permet indifféremment de taxer les sommes transmises par le défunt établi sur le territoire national, les sommes reçues par les héritiers résident sur ce même territoire et enfin les biens immobiliers situés sur le territoire sans que ni le défunt ni la personne des héritiers eux n'y soient localisés.

C'est bien cette conception élargie des éléments taxables qui justifie l'intérêt pour une structuration civile optimale de ce point de vue. Avant la mise en œuvre du règlement européen, le droit français assumait la possibilité de faire face à de nombreuses « successions » afférentes à un unique défunt. Les principes de l'unité de la succession et de l'unité de droit s'en trouvaient bien entendu amoindris. Pour y remédier, la procédure de renvoi offrait une solution adaptée à certains cas de figure où l'aspect français de la transmission n'était que « subsidiaire ». L'unité civile de la transmission était alors obtenue bien entendu sur la base de la loi de l'autre Etat. La situation inverse où le côté étranger était finalement accessoire pouvait encore se traduire par une unité de loi grâce à cette même procédure.

Il est donc possible de résumer que la répartition légale de la transmission pouvait être éclatée en différents droits, éclatement potentiellement limité par la procédure de renvoi, mais qui de toute les manières était soumis le cas échéant aux droits de succession français. Les possibilités de réduction de la note fiscale s'en trouvaient pour le moins limitées.

b) **Situation actuelle :**

L'entrée en vigueur du règlement européen, ainsi, bouleverse l'ordre précédemment établi en instaurant de fait le respect de l'unité de loi applicable à la succession et par conséquent assure que l'objectif d'unité de la succession soit atteint.

Dans le cas français cela revient à remettre en cause la conception du morcellement et à afficher de principe un traitement de la succession basée uniquement sur des dispositions légales issues d'un seul corps législatif, soit français, soit d'un pays tiers reconnu. Ce sera le cas pour le droit suisse.

Dans le cas de figure qui nous intéresse, le résident français de nationalité suisse pourra retenir le droit français pour régler sa succession ou bien opter pour la législation suisse. Ce choix s'expliquera par les objectifs poursuivis et les conséquences fiscales de ces choix. Dès lors, les règles juridiques suisses pourront s'appliquer ce qui sous-entend de pouvoir retenir les dispositions relatives à la protection du conjoint et à celles relatives à l'attribution des biens aux héritiers.

Mais de plus, comme le prévoit le règlement, il sera possible de recourir aux dispositions testamentaires et aux pactes successoraux. Ces éléments non plus inconnus par le droit français mais encore discrets dans leurs applications permettent aux défunts et héritiers de s'entendre sur la manière d'organiser la transmission en faveur et éventuellement en écartant certains héritiers.

C’est encore le moyen d’organiser des « donations » qui seront reconnues par chaque Etat simultanément alors que, comme il a été vu, ces reconnaissances dépendaient des conditions propres à chaque Etat avant l’instauration du règlement.

II - Les conséquences fiscales résultant du règlement européen[850] et de la *professio iuris*

Il semble que deux principales directions puissent être dessinées afin d'analyser les conséquences fiscales de ce règlement. Une concerne l'optimisation proprement dite de la succession, l'autre le fait de pouvoir éventuellement limiter les effets des doubles impositions issues de l'abandon de la convention.

Le cas de figure retenu est celui d'une imposition unique de la part d'un pays d'un bien immobilier. Ce serait le cas par exemple d'un bien immobilier situé en France détenu par un résident suisse, marié, domicilié en France dont les héritiers seraient eux domiciliés en France et en Suisse. Il pourrait a priori opter soit pour le droit français, soit pour le droit suisse concernant sa transmission pour cause de décès. S'il optait pour le droit suisse, la répartition civile se ferait sur cette base ce qui pourrait permettre de répartir les biens de manière optimale en attribuant à l'un ou à l'autre une partie plus élevée des biens. Bien que ce ne soit pas l'objet de cette thèse, il faudrait prendre ici en compte la taxation de l'ensemble des biens, meubles et immeubles transmis, pour parfaitement envisager les conséquences d'une répartition optimale.

La seconde interrogation porte sur la possibilité de réduire voire d'éliminer la double imposition frappant ces transmissions dans le cas qui nous occupe. Pour obtenir un tel résultat, il serait nécessaire que la répartition obtenue par le droit civil puisse avoir un impact sur la fiscalité applicable à cette transmission. Tout au long de nos développement précédents, une caractéristique divergente a, pour le moins été mise en évidence entre le système français et le système suisse. Le système suisse se présente comme un système juridique qui permet aux différentes branches du droit concernées, civil et fiscal, de travailler de concert et de partager des définitions communes (meubles versus immeubles notamment). Il peut être qualifié de bloc monolithique à limitation territoriale. A l'opposé, le système français a souvent permis de

[850] Revillard, M., *Stratégie de transmission d'un patrimoine international : nouvelles perspectives, Expertise notariale, 2ème ed*., Defresnois, Lextenso Editions, 2016, 347 pages.

mettre exergue une « autonomie » des droits, civil et fiscal, en ce qui concerne les définitions ou la base de taxation. Sur cette base, les éléments taxables peuvent se retrouver dans des cercles élargis par rapport à ce que ‘approche civiliste aurait pu suggérer. L’art.750 ter du CGI en est une parfaite expression et synthétise le fait que les limites territoriales n’existent pas en droit fiscal français.

Dès lors, pour amoindrir les effets de la double imposition, il faudrait que la limitation géographique soit contraignante au système et que le droit fiscal ne puisse diverger des définitions civiles. Ces deux attraits sont l’apanage du système français en matière de transmission, ce qui implique qu’il n’apparait pas possible d’amoindrir cette double imposition sur la base d’une complémentarité des deux systèmes concernés puisque si le système suisse se limite à ses frontières, le système français les débordent géographiquement et de plus accepte des définitions fiscales plus larges que celles civiles. Dès lors, la lutte contre le poids de la double imposition ne peut se dérouler que par rapport au premier point précédemment soulevé c’est-à-dire lorsque les biens transmis ne sont imposables que par un pays.

III - Les donations reconnues indirectement par le règlement européen

Parmi les conséquences notables de l'adoption et de la mise en œuvre de ce règlement européen se trouve en bonne place la reconnaissance des pactes successoraux et celles des testaments. Si leurs recours étaient déjà développés côté suisse, il n'en allait pas de même côté français. Comme il l'a été indiqué, le fait pour un résident d'un pays de pouvoir faire acte de *professio juris* en faveur d'une autre législation applicable à sa succession entraine de fait plusieurs conséquences pour le système français.

Le premier bien entendu est de pouvoir appliquer en France des dispositions qui ne seraient pas prévus distinctement par le droit français ce qui revient à dire que les pactes successoraux pourraient être élargies à différentes parties et non pas seulement limité comme c'est le cas en France à des héritiers directs. Il serait encore possible de pouvoir mieux structurer la succession en prévoyant des biens exclusifs pour certains et communs pour d'autres.

Une seconde conséquence initiée par ce règlement européen, conséquence qui ne se limite pas aux deux pays concernés, c'est qu'il permet de reconnaitre des donations alors que son propos principal était justement de se limiter à la succession. Cependant, ce sont les dispositions pour cause de mort qui sont finalement visées par ce règlement et à ce titre les donations partages par exemple se voient couvertes par le champ d'application de ce dernier.

La reconnaissance n'est donc pas directe mais plutôt indirecte du fait de sa dépendance à un événement qui lui est visé par le règlement à savoir le décès et par là la succession. Par ailleurs, au-delà de l'apport du règlement européen, il convient de s'interroger sur les autres solutions envisageables à cette imposition en lien avec nos développements passés. L'utilisation des SCI va nous servir de faire-valoir.

IV - Le recours au SCI (ou leur changement de nature ?)

Cette dernière réflexion se focalise sur la SCI qui, si elle a présenté pendant des décennies une solution pertinente et élégante à la détention de biens immobiliers français par des non-résidents suisses, est aujourd'hui devenue le symbole de la « malédiction fiscale » qui les frappe. En effet, le premier choc est advenu lorsque l'Etat français a modifié sa pratique en considérant que les revenus générés par le biais d'une SCI perdaient leur nature commerciale et devenait de fait des revenus fonciers soumis à taxation au lieu de résidence à savoir en France. Cette modification s'est accompagnée d'une adaptation de la convention fiscale entre les deux pays amenant la Suisse à accepter et reconnaitre un état de fait mais évitant ainsi une double imposition.

A cette première estafilade, bien que profonde, a succédé le véritable coup de boutoir que contenait le projet de réforme de la convention de double imposition sur les successions à savoir le fait de considérer les parts de SCI comme des biens immobiliers ce qui implicitement leurs faisaient perdre leurs natures mobilières. De cette perte découlait leur soumission lors des successions aux droits de successions français alors que là, elles étaient soumises aux droits de succession suisses (soit quasiment rien) du fait de leur nature mobilière. On sait ce qu'il est advenu de ce projet et à la dénonciation de la convention qui en a suivie. Aujourd'hui, ces mêmes parts sont imposées en France et en Suisse lorsque le défunt détenteur avait son dernier domicile en Suisse.

D'une unique taxation ancienne (voire une double exonération en pratique), la situation s'est transformée pour punir la détention de ces parts par une double taxation. Alors, une première remarque porte sur l'intérêt aujourd'hui de détenir un bien immobilier au travers d'une SCI. Fiscalement, la situation antérieure a disparu, elle est caractérisée aujourd'hui par une double taxation qui dans les faits et dans la configuration retenue, soit une succession en ligne directe, se limite finalement à une taxation (hormis quelques cantons) unique du côté français.

Il n'est toutefois pas interdit de s'interroger sur la pertinence de garder la SCI comme vecteur de la détention. Précisions tout d'abord, que la législation française est rédigée de telle

sorte qu'en pratique comme en théorie, les autorités publiques doivent toujours être en situation de connaitre (registre foncier, obligation de déclaration des détenteurs de parts sociales assurant la détention d'un bien immobilier) ou de pouvoir connaitre (taxe de 3 %) le nom des propriétaires d'un bien immobilier. En d'autres termes, il semble sans importance particulières d'adopter une ou l'autre forme juridique pour détenir un bien immobilier français.

Cette précision maintenant faite, il convient cependant d'élargir les possibilités de détention au véhicule juridique suisse. A priori côté suisse, la succession portant sur ces parts sera soumises aux mêmes règles que celles portants sur la transmission de parts de SCI.

En premier lieu l'examen de la détention du bien par une SARL de droit suisse permettrait tout d'abord de pouvoir donner une nature commerciale à la société. Les conséquences principales sont qu'elles seraient alors soumises aux règles commerciales tant du point de vue juridiques que comptable et fiscales. La particularité en serait que cette SARL détiendrait comme principale actif un bien immobilier français. Premier avantage, la cession de parts sociales d'une SARL n'est pas soumise à enregistrement coté helvétique. Dès lors, la transmission à titre onéreux pourrait donc se dérouler de manière assez discrète. Malgré tout, si cette possibilité semble intéressante, il convient d'en modérer les effets en rappelant que le changement d'actionnaires doit être signalé auprès du registre du commerce du canton d'enregistrement de la société. Dès lors, cette information étant publique, la manœuvre ne pourrait pas avoir d'effet protecteur à l'encontre de l'administration française.

Cette limite existante dans le cas d'une détention par le biais d'une SARL pourrait être contournée si le véhicule juridique retenu était une SA. En effet, le droit des sociétés suisses a institué la SA comme un outil flexible de détention. La cession des parts à titre onéreux comme pour le cas de la SARL ne nécessite pas d'enregistrement. De plus, et a contrario de la SARL, la personne des actionnaires n'est pas mentionnée au registre du commerce. Par conséquent, la personne des actionnaires n'est pas de notoriété publique. Dès lors l'acquisition d'actions de SA n'entraine pas, comme d'ailleurs la transmission à titre gratuit lors d'une succession, de communication aux autorités et sont encore moins rendues publiques. Cette relative opacité, qui si elle peut être souhaitée, se voit toutefois contrainte par les dispositions du code des obligations en la matière. Ce dernier indique que les actions sont soit nominatives soit au

porteur. Dans le cas d'actions nominatives, la société tient un registre permettant d'identifier les détenteurs des actions et le cas échéant pouvoir fournir leurs noms aux autorités. La transparence est donc préservée[851].

Dans le cas des actions au porteur, cette transparence semble bien éculée. Comme son nom l'indique, l'action au porteur permet de maintenir un anonymat quant à la personne des actionnaires. Le registre précédent n'existe pas forcément et les moyens de contacter les actionnaires sont divers. Le recours à la taxe de 3% française est bien entendu utile mais son incommodité supposée peut être détournée. Il faut préciser que cet anonymat a été quelque peu battu en brèche par la réforme de 2015 du droit de la SA. En effet, dans le cadre de la lutte contre le blanchiment, la question de la disparition des actions au porteur a été envisagée mais au final refusé au profit d'une obligation pour la société de pouvoir identifier les détenteurs des actions. Ces remarques laissent à penser que le recours à une SA de droit suisse présente un certain intérêt pour des personnes vivant du côté suisse.

Il convient d'ajouter deux éléments plaidant pour cette solution. D'abord, le fait que ce recours implique d'utiliser d'un point de vue comptable les règles suisses en la matière. Bien que nous l'ayons signalé plus tôt dans ce document, il apparait nécessaire d'y revenir même de manière liminaire. Le bénéfice de ce qui est dénommé « réserves latentes » est évident lors de la déclaration fiscale suisse. Il semble encore évident dans le cas de la déclaration fiscale française puisque cette dernière s'appuie également sur les comptes de la société. La méconnaissance des règles comptables suisses par l'administration fiscale française peut permettre d'optimiser la fiscalité[852].

Ensuite, ce qui constituera notre dernière remarque porte sur la globalité de l'opération de transmission. Le recours à une SA doit s'analyser dans le cadre d'un processus global qui doit prendre en compte le bien devant être transmis, la personne détentrice et prête à le

[851] Depuis 2019, le recours à des actions au porteur est quasiment interdit.

[852] L'intérêt de pouvoir contracter dans différentes langues dont l'allemand et la difficulté que cela pourrait générer ne sera ici que surligner.

transmettre par anticipation et enfin la personne qui deviendra propriétaire au terme de l'opération. Le lecteur l'aura compris, la solution recouverte par une SA a d'autant plus de pertinence dans le cadre d'une transmission anticipée du bien qui s'articulera sur une combinaison d'opérations (de vente, de donation) et de personnes localisées de manière opportune. Il ne s'agit pas ici de décrire une solution pratique de ce genre de structuration mais simplement de faire ressortir au travers de ces lignes que la solution, si elle existe, ne peut être que le résultat d'une anticipation commune du propriétaire et des futurs détenteurs d'un côté, d'une succession d'opérations réelles utilisant judicieusement les interstices des dispositions fiscales nationales de l'autre.

Conclusion

Au terme de ce périple tortueux au sein des règles fiscales nationales et internationales, des dispositions civiles et de leurs adaptations en cas d'extranéité et finalement des mécanismes de concordance des systèmes juridiques nationaux, tel le pèlerin il convient de s'arrêter et de « contempler » le chemin parcouru. Ce dernier s'est initié sur la base d'un constat, celui d'une « révolution fiscale » dont la principale conséquence était une remise en cause d'une situation somme toute confortable des détenteurs immobiliers non-résidents suisses. Formulé de cette manière, soulignant en cela l'angle particulier retenu au cours de ce travail, la problématique porte avant tout sur les changements intervenus du côté français. En effet, les modifications fiscales retenues par les deux pays du fait des conventions fiscales (existante ou supprimée) entrainent des changements dans la manière dont l'administration fiscale française traitera la situation des non-résidents suisses. Ainsi, ce changement devait être patent du côté français et quasi « inaudible » du côté suisse. Le déséquilibre entre les deux pays était mis en évidence puisque l'un modifiait sa pratique et l'autre la conservait : la zone à risque était maintenant clairement délimitée.

Or, si la France modifiait sa pratique, elle devait, nonobstant son droit à le faire, veiller à ce que celle-ci soit respectueuse, dans sa définition et son application, des principes juridiques et fiscaux visant à assurer une pérennité du système. Afin de déterminer plus spécifiquement ces principes, l'analyse a porté d'une part, sur les éléments pouvant déclencher la taxation, à savoir le bien immobilier ou la personne détentrice de ce bien, d'autre part sur les sources juridiques devant guider la pratique dans sa définition et dans son application. En se rappelant que c'est le critère d'extranéité qui se trouve à l'origine de cette étude, le raisonnement qui en découle apparait simple (voire simpliste) puisqu'il vise à identifier si ce caractère précédemment relevé entraine une différence de traitement fiscal entre le résident et le non résident. C'est donc logiquement l'égalité de traitement et son corollaire le principe de non-

discrimination qui sont susceptibles[853] d'être bafoués dans un contexte dit international tel que celui qui nous concerne.

La démonstration en sera renforcée si ces principes d'égalité et de non-discrimination sont rappelés par les sources du droit qui s'appliquent à la détention immobilière par un non résident. Ces sources sont, pour mémoire, le droit national, les conventions fiscales entre la France et la Suisse et les dispositions de « l'acquis communautaire ». Force est de constater que chacune de ces sources, le droit français mais aussi le droit suisse, les conventions fiscales internationales et, de manière encore plus flagrante « l'acquis communautaire » s'appuient sur ces principes comme étant des préceptes qu'il convient de respecter lors de l'élaboration des règles fiscales. Cette multitude de sources juridiques implique que d'une part ces sources soient concordantes et cohérentes et d'autre part que leurs portées soient clairement établies. C'est la question de la hiérarchie des normes qui est ici soulevée. Cette interrogation est d'autant plus intéressante qu'elle s'applique, dans notre cas, à deux pays qui sont pour l'un, membre de l'Union Européenne, pour l'autre, non-membre mais tenu par des accords bilatéraux reprenant en grande partie « l'acquis communautaire ». Cette question, si présente dans le cas français, a pris une dimension critique en Suisse avec l'initiative sur les « juges étrangers » et les négociations sur l'accord institutionnel avec l'Union Européenne et déborde en fin de compte sur la notion de souveraineté des pays. Dans le cadre de ce travail, il est bien délicat de répondre de manière définitive sur cette hiérarchie des normes. Il est toutefois aisé de penser que le droit national doit se conformer aux sources d'ordre supérieur qui en l'occurrence seraient constituées par la convention de double imposition signée entre les deux pays et par les dispositions de l'acquis communautaire que France et Suisse se sont engagées à respecter. Il est très difficile de trancher sur la hiérarchie à respecter entre les deux dernières sources précédentes sachant que la portée de la convention s'arrête à la matière fiscale et que les dispositions communautaires ont elles une portée plus large. C'est probablement dans cette portée limitée d'un côté et générale de l'autre que la hiérarchie va s'établir non pas pour des raisons purement juridiques mais plus surement aussi politiques. La protection offerte par le « droit européen » va au-delà du domaine fiscal, sa remise en cause pour des raisons fiscales uniquement ne semble pas le cas le plus probable.

[853] Des exceptions existent comme nous le savons

Ces deux éléments d'analyse évoqués plus haut permettent d'obtenir un tableau à double entrée avec d'un côté les sources d'extranéité possibles et de l'autre les sources juridiques (hiérarchisées) rappelant les principes d'égalité et de non-discrimination. Pour revenir encore plus haut, la zone de risque alors délimitée (et circonscrite globalement à la France) pour des non-résidents suisses voit le risque juridique et fiscal s'éloigner du fait du cumul des sources juridiques et de leur hiérarchisation. En bref au risque de traitement différencié entre résident et non-résident se dressent les principes d'égalité et de non-discrimination. Bien que ce risque ait été envisagé essentiellement du côté français, il semble que l'analyse symétrique du côté suisse doive être menée puisqu'en tout état de cause, il convient de s'assurer que ce système suisse ne décèle pas de dispositions qui puissent se voir opposer ces deux principes d'égalité et de non-discrimination. Cette analyse présente encore l'avantage de traiter d'un cas de figure où le pays concerné n'est pas membre de l'Union Européenne.

Voilà en substance les éléments qui ont nourri notre réflexion et qui nous ont guidés tout au long de la rédaction de cette thèse. Sa rédaction s'est déroulée de janvier 2015 jusqu'à juin 2020 pour le corps du texte, si cette précision peut paraître anodine, elle n'est là que pour signaler qu'elle a suivi les aléas et les rebondissements dans les domaines concernés uniquement sur cette période. Il semble assez évident qu'au cours de cette période d'examen, les soubresauts ont été nombreux et finalement présents de chaque côté de la frontière même s'ils ont frappé plus fortement du côté hexagonal que du côté helvète.

Nos développements passés ont permis de dépeindre le contexte historique de ces impositions, d'en décrire les contours actuels et bien entendu d'y intégrer les textes et jurisprudences les plus récentes ce qui, par le fait, autorise une lecture dynamique des équilibres et déséquilibres identifiés tout au long de notre parcours. Par équilibres, respectivement déséquilibres il faut comprendre la compatibilité des règles nationales avec les principes d'égalité et de non-discrimination retenus comme principes de taxation soit au niveau national soit au niveau international. La remarque avait été faite à de nombreuses reprises sur les carences (qualifiées) en la matière du côté français et, symétriquement la nature adaptée à ces principes du système fiscal suisse. De ce point de vue, le constat est sans appel, la France a modifié ses pratiques et a pour l'essentiel corrigé ses textes afin de respecter les principes qu'elle avait revendiqués originellement. D'élève peu assidu, la France semble être devenu une sorte de modèle en matière d'égalité d'imposition des non-résidents.

De l'autre côté de la frontière, les choses semblent immuables ce qui s'expliquent d'une part, par un principe d'égalité de traitement entre résident et non-résident établi depuis plusieurs décennies (voir plusieurs siècles pour certains cantons) et d'autre part, par finalement que de rares cas où le respect de ce principe pourrait être remis en cause. C'est l'occasion de rappeler que la possibilité de remploi dans le cas d'un départ à l'étranger est interdite par les règles fiscales suisses (cantonales) ce qui constitue potentiellement une rupture au principe d'égalité et éventuellement une discrimination. Ce traitement semble d'autant plus inégalitaire au vu de l'évolution du cas français relatif à la cession de sa résidence principale et du bénéfice de l'exonération totale de plus-value dans le cas d'un (néo) non-résident. On voit difficilement quelles raisons permettraient aux différentes législations cantonales de maintenir un tel état de différentiation en fonction du lieu de réinvestissement du moins dans un cadre européen de réinvestissement. En effet de la même manière que dans le cas français, une telle pratique constitue en soi une restriction à la liberté de mouvement des capitaux et des personnes. Il ne s'agit pas là encore de s'appuyer sur des dispositions fiscales d'ordre national ou conventionnel mais sur les principes européens, principes qui s'imposent à la Suisse. Cependant, les recherchent effectuées n'ont pas pu permettre de mettre à jour le moindre élément témoignant de cette potentielle inégalité de traitement.

Comme de coutume, une conclusion sert à élargir le sujet traité et c'est à cet exercice que nous allons maintenant nous attacher pour illustrer un problème d'inégalité de traitement découlant de la réglementation suisse. Il s'agit ici de réutiliser les différentes analyses développées précédemment et de les appliquer à un domaine connexe à celui de la propriété immobilière par des non-résidents, à savoir les cotisations chômages.

Le système suisse de chômage s'appuie sur les cotisations employés-employeurs à un taux au moins égal entre les deux cotisants ce qui se retrouve d'ailleurs dans la plupart des règles de financement des différents systèmes d'assurances sociales et de prévoyance. Le niveau de cotisation (employeur ou salarié) dépend du montant soumis à cotisations, à savoir 1,1 % jusqu'à un salaire assuré de 148'200 CHF, puis 0,5% au-delà et ceci sans plafond. Ainsi, les cotisations basées sur le salaire assuré donnent droit à une indemnité de chômage selon les dispositions en cours, alors que les cotisations payées en sus du seuil de 148'200 CHF ne

donnent aucun droit supplémentaire à celui qui les a versées. On voit ici poindre les potentielles répercussions des arrêts de Ruyter et Dreyer. De manière similaire aux deux arrêts mentionnés, ces cotisations chômage portent sur des cotisations à des régimes sociaux dont le règlement européen en la matière s'applique, et s'applique également à la Suisse. En l'occurrence, ces cotisations peuvent se distinguer en deux catégories, celles permettant de bénéficier d'une prestation proportionnelle aux montants des cotisations versées, une autre sans lien de proportionnalité. Il s'agit donc de s'interroger sur la nature de la cotisation en sus des 148'200 CHF qui ne prêtent pas à indemnité. Cette interrogation ne porte évidemment pas sur les cotisants résidents en Suisse mais sur les autres et en particulier les frontaliers. En effet, ces derniers ont une résidence fiscale en France et a priori paient leurs impôts en France (il a été présenté la complexité des situations rencontrées en fonction de la convention de 1966 et des différents cas de figure selon les cantons où les frontaliers sont actifs).

Par analogie avec l'arrêt de Ruyter, il faut s'interroger sur la nature de cette cotisation : s'agit-il d'une cotisation sociale (ne donnant pas droit à une prestation proportionnelle en lien avec la cotisation) ou bien d'un impôt ? Il s'agit de la même interrogation que pour les prélèvements sociaux des non-résidents sur leurs revenus immobiliers de sources françaises. La Cour de justice des communautés européennes avait tranché et rejeté la possibilité pour le demandeur de devoir être assujetti à deux régimes de sécurité sociale couvrant les mêmes risques. Sur cette base, vu que le non résident frontalier cotise au régime suisse et uniquement au régime suisse concernant sa couverture contre le chômage, la messe semble dite. Cependant, une seconde interrogation mérite d'être soulevée à savoir l'affectation de ces sur-cotisations. Nos lectures nous ont permis d'identifier le fléchage de ces cotisations au financement des caisses de chômage et donc au financement général de l'indemnisation du chômage. Le problème réside dans le fait que le frontalier chômeur est indemnisé par son pays de résidence et non pas son pays d'activité. Par conséquent, ces sur-cotisations ne peuvent pas être considérées comme permettant de financer son indemnité de chômage (soit au titre de sa cotisation maximale soit au titre d'une cotisation à fond perdu). Ainsi, en cas de chômage, résidents et non-résidents ne sont pas indemnisés sur la même base ce qui implique encore que les sur-cotisations payées par les frontaliers ne sont la source d'une prestation (proportionnelle ou non proportionnelle). Il est possible ici de faire le parallèle avec des non-résidents soumis aux prélèvements sociaux type CSG/CRDS. Nos recherches ne nous ont pas permis d'aller plus loin puisqu'il faudrait encore analyser la manière dont le chômage des frontaliers est traité par

la France (base de détermination de l'indemnité, droits, etc…) afin de déterminer si ce traitement est égalitaire avec les résidents français. Il serait de toute façon intéressant de pouvoir déterminer la nature de ces sur-cotisations car si elles ne devaient pas être versées par les frontaliers, cela modifierait clairement leur revenu fiscal en Suisse comme en France et déboucherait inévitablement sur un manque à gagner du côté français en matière de base taxable. Cette interrogation pourra faire l'objet d'un prochain travail d'analyse.

Finalement, ces deux illustrations montrent l'effet de balancier qui s'est opérée puisque le déséquilibre initial en défaveur de la France s'est largement estompé et c'est finalement la position helvétique qui serait aujourd'hui si ce n'est sur la sellette du moins interrogeable. Ces évolutions françaises, ces interrogations helvétiques ouvrent la voie à un dernier pan d'analyse qu'il nous faut mener au cours de ce chapitre conclusif. Lors de l'introduction de ce travail, un questionnement sous-jacent et donc principal s'était fait jour quant aux forces de rappel qui permettent ou obligent une législation nationale à modifier ses textes afin de respecter des principes tel que l'égalité et la non-discrimination. Ce sera l'objet de ce dernier développement à savoir peut-on identifier des forces de rappel au sein de l'architecture nationale et internationale du (des) droits et par extension peut-on envisager une hiérarchie des normes.

Il convient en premier lieu de rappeler l'approche retenue et le cadre d'analyse s'y rapportant. La matrice d'analyse peut se décomposer en trois niveaux faisant référence chacun à un niveau juridique supposé supérieur ou du moins différent.

Le premier niveau est celui des états avec la France et la Suisse qui partagent une caractéristique commune : celle de s'appuyer sur des législations nationales qui toutes deux reprennent des principes de taxation similaires à savoir le principe d'égalité et de non-discrimination. Premier constat : une base commune.

Le second niveau se réfère à la convention de double imposition entre les deux pays qui doit permettre de régler les litiges fiscaux entre les deux états. Il s'agit d'un niveau « hiérarchique » supérieur comme nous l'avons vu qui devrait imposer ses vues sur celles du niveau national. Il s'agit d'une convention qui s'impose uniquement aux deux pays signataires.

Troisième niveau envisagé, celui dérivé de l'influence de la réglementation européenne sur les deux états concernés, sachant que la France est membre de l'Union européenne et que la suisse ne l'est pas mais est tenue par des accords bilatéraux. Ainsi, sans se retrouver dans une position équivalente, les deux états doivent prendre en compte les dispositions européennes dans leurs législations et lors de l'articulation de leurs législations avec celles des autres pays « soumis » à cette même législation européenne. Cet « acquis communautaire » présente de surcroit la particularité de ne pas avoir de pan purement fiscal. Par contre, ce même acquis fonde « sa puissance » sur le respect des grandes libertés et sur les principes de libre circulation que ces libertés requièrent.

Ainsi, l'analyse a permis de mettre en exergue les nombreux écarts de la législation française en matière d'imposition des non-résidents alors que l'inverse n'était pas vérifié. En étudiant les causes et conséquences de ce constat, il apparait que c'est la portée des textes français qui s'octroie la possibilité d'imposer des éléments situés hors du territoire national qui constituaient la principale cause de ces inégalités. Par ailleurs, certaines dispositions rentraient en opposition avec des principes largement répandus au niveau international. A ce titre, la fiscalité des successions et donations a été révélatrice des écueils du système français ou pour le moins de « sa nature cannibale ».

Ainsi éprouvé, les litiges supposés de nature inégalitaire ou discriminante présentant un caractère d'extranéité pouvaient trouver une force de rappel dans les conventions de double imposition en particulier celle de 1966 sur le revenu et la fortune. Cette convention inscrit notamment les principes d'égalité et de non-discrimination en matière d'imposition relatives à des résidents de chacun des pays signataires. Ce premier filet de sécurité s'il existe sur le papier n'a pas montré un grand pouvoir protecteur dans les faits. L'analyse de la jurisprudence en la matière n'a pas permis de trancher massivement sur le poids de cette convention et sa capacité à influer les pratiques nationales. Au contraire, serait-on tenté de penser lorsque l'on pense à la manœuvre française relative à la remise en cause du statut de résident fiscal des français imposés à la dépense. La faille provient de la convention étonnamment. De même, la possibilité envisagée par la France de reconnaitre une double résidence fiscale en s'appuyant sur la définition de la résidence fiscale au niveau de la convention et du CGI laisse encore entendre

que de protection, la convention n'en offre pas ou peu. Dès lors, de penser que la convention de double imposition et par là le droit international est somme toute inutile il n'y a qu'un pas, qui ne sera pas franchi ici.

Alors l'idée d'un cadre supra national efficace doit-elle être écartée ? La réponse à cette question est tout sauf aisée, mais les analyses menées basées sur les jurisprudences et nationales et européennes peuvent apporter de manière factuelle presque empirique des éléments de réponse. En se remémorant les différentes phases étudiées débouchant sur des revirements significatifs, donc réintroduisant une égalité bafouée entre résidents et non-résidents, il apparait que les dispositions européennes soient la raison principale des revirements opérés par les juridictions nationales.

Si l'on reprend les développements relatifs aux prélèvements sociaux, l'arrêt de Ruyter comme l'arrêt Dreyer ont permis de clarifier la conception européenne en la matière et ainsi obliger la France à revoir sa copie quant à ces prélèvements pour le compte des non-résidents. L'initiative est venue de la juridiction européenne puis s'est répercutée sur la juridiction nationale. L'influence européenne était ici supposée puisque ces prélèvements étaient directement visés par la directive sur la coordination des systèmes de sécurité sociale.

Plus surprenant et néanmoins peut être encore plus significatif est l'influence de « l'acquis communautaire » en matière fiscale alors que cette dimension est quasi inexistante dans ce corpus réglementaire. Les principes de liberté de circulation et son pendant l'absence de restriction à cette liberté est à l'origine de nombreux ajustements législatifs. Un premier exemple provient de l'alignement des taux d'impositions des plus-values immobilières ramenée à 19 % sous le poids de ce principe rétablissant de fait une égalité autrefois niée entre résidents et non-résidents[854]. De même, c'est encore sous le joug de ce principe que la France vient de modifier sa pratique relative à l'exonération totale de plus-value sur la résidence principale. L'influence est encore notable en matière civile tant sur la reconnaissance des régimes

[854] Toutefois ici, le poids de la convention a été relevé pour expliquer l'application de ce taux aux non-résidents.

matrimoniaux que sur les règles de succession. Bien que de nature non fiscale, ces dimensions civiles influencent la matière fiscale puisqu'elles servent à déterminer les répartitions et les valeurs taxables. Il n'est pas nécessaire de reprendre toutes les illustrations précédemment relevées, on ne retiendra que l'essentiel : le droit européen, l'acquis communautaire, peu importe l'appellation que l'on voudra retenir présente, comme nous l'avons exposé au cours de cette thèse, une meilleure protection du principe d'égalité et de non-discrimination que celle induite par les conventions de double imposition.

Il est présomptueux ici de vouloir expliquer cette différence, il est simplement possible de penser à l'instar de certains, que la convention de double imposition n'a de poids que par la volonté des deux états de la respecter sans incidences sur les autres états. Les litiges éventuels devant se régler entre ces deux états s'ils devaient se régler. Par opposition, le respect des dispositions européennes a une « aura » autrement plus forte puisqu'il représente l'implication d'un Etat à une entité qui lui est « plus grande » et dont il pense que cela puisse lui être bénéfique. Dans les deux cas, convention ou dispositions européennes, c'est la volonté de chaque état qui explique la force qui est attribuée à chacune de ces deux sources de droit international. A la différence de la convention, la perception faite par les états du respect des dispositions européennes par eux-mêmes et par les autres pays également tenus par ces dispositions expliquent leur volonté de les respecter.

Il est toutefois possible de s'interroger si cet état de fait, la nature plus protectrice du droit européen par rapport aux conventions de double imposition, sera maintenu avec l'avènement du projet BEPS[855] [856] [857]. En effet, la question n'est pas inintéressante puisque l'avènement de

[855] OCDE, Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2016, disponible sous : « convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf (oecd.org) « (cité : Convention BEPS).

[856] OCDE, Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2017, disponible sous : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/empecher-l-octroi-inapproprie-des-avantages-des-conventions-fiscales-action-6-rapport-final-2015_9789264278035-fr#page1 (cité : OCDE, Rapport final de l'Action 6).

[857] OCDE, L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert

ce projet BEPS a pour conséquence la modification des conventions de double imposition existantes en introduisant les nouvelles dispositions prévues par ce projet.

Alors en quoi ce projet et ses dispositions pourraient influer l'équilibre décrit plus haut ? La réponse tient en deux arguments. Le premier porte sur la modification induite par ce projet BEPS sur les conventions existantes et couvertes. Il existe plus de cent conventions de double impositions signées par la Suisse, il parait assez évident que ce serait un travail fastidieux de revoir chacune d'entre elle et de leur apporter les modifications souhaitées (négociations difficiles, procédures plus ou moins longue, différences d'interprétations…), et ceci que du point de vue helvétique. Qu'en serait-il si chaque pays devait suivre cette méthodologie : le processus prendrait des dizaines d'années. C'est la raison pour laquelle, dans son action 15, il est prévu qu'un accord multilatéral qui vienne modifier simultanément[858] les conventions existantes et couvertes. Ainsi explicité, si l'accord multilatéral est ratifié, alors les dispositions de la convention de double imposition entre la France et la Suisse en serait modifiée, à condition toutefois que cette convention soit couverte par l'accord multilatéral.

Le second argument découle de l'objectif de ce projet BEPS et de ses dispositions. Le projet BEPS vise à lutter contre les pratiques fiscales dommageables basées sur des schémas fiscaux agressifs. A cette fin, un ensemble d'actions ont été définies qui visent à restreindre les marges de manœuvres offertes aux contribuables comme par exemple sur les prix de transfert, les structures hybrides, … L'idée étant d'une part de limiter les pratiques et d'autre part d'interdire des structurations dont le résultat est une absence d'imposition par le la conjonction de double non-position par exemple. Ces actions, le projet BEPS s'adresse avant tout aux contribuables ayant des actifs, des revenus ou des opérations en lien avec l'international. Cela concerne bien entendu les entreprises mais également les personnes physiques détentrices d'un haut niveau de rémunération ou d'un patrimoine très important (high Net Worth Individuals).

Il apparait donc évident que les personnes physiques sont visées par ce projet BEPS et par conséquent, cette convention multilatérale pourrait modifier la convention de double imposition entre la France et la Suisse et en fin de compte renforce le poids de la voie

---

des bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2015, disponible sous ; s <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/l-elaboration-d-un-instrument-multilateral-pour-modifier-les-conventions-fiscales-bilaterales-action-15-rapport-final2015_9789264248588-fr> ((cité : OCDE, Rapport final de l'Action 15).

[858] Il est également possible d'effectuer une révision individuelle des conventions.

conventionnelle puisque le contenu de ladite convention se verrait non seulement modifier par l'inclusion de dispositifs spécifiques permettant de lutter contre des pratiques fiscales agressives, mais encore sa position raffermie vis à vis du droit européen puisque le contenu et l'application de la convention entre les deux pays serait homogénéisée par la reconnaissance d'un accord multilatéral qui de fait a une portée non seulement européenne mais mondiale.

Si son importance et influence semblent acter, il convient de déterminer si la convention de double imposition entre la France et la Suisse est couverte par la convention multilatérale. Mais avant de pouvoir répondre sur ce point, il est requis de connaitre la position helvétique quant à ce projet de manière générale. Notons tout d'abord que la Suisse fut partie prenante de l'élaboration du projet BEPS dès 2015 et jusqu'à sa signature à Paris le 7 juin 2017, lui permettant ainsi de faire entendre sa voix. Le Parlement a approuvé la convention le 22 mars 2019 concrétisant ainsi la volonté suisse de lutter contre des pratiques dommageables. C'est ainsi que la convention déploie ses effets dès le 1er janvier 2020.

Il faut toutefois préciser que la Suisse a approuvé l'application des standards minimaux prévu par la convention multilatérale (les 15 actions signalées précédemment) et ceci par rapport aux conventions de double imposition couvertes. Par couvertes, il faut comprendre que les deux parties signataires d'une convention bilatérale sont d'accord pour la modifier conformément aux dispositions prévues par la convention multilatérale. Par le fait, la Suisse a trouvé un accord avec, pour le moment, seulement 12 pays afin de modifier les conventions bilatérales existantes. Parmi ces 12 conventions, nous ne trouvons pas celle signée avec la France et seuls deux pays limitrophes, à savoir l'Autriche et l'Italie, ont donnés leur accord pour modifier leurs conventions. De plus, comme le permet la convention multilatérale, la Suisse[859] a émis des réserves quant à l'interprétation de certaines dispositions prévues par celle-ci.

Parmi ces réserves et afin de laisser les Etats coopérer, la Suisse est d'accord d'introduire dans les conventions modifiées les éléments liés à l'interdiction d'une double non-imposition,

[859] Réserves et notifications de la Confédération suisse, déposée le 29 août 2019 En vertu des articles 28, paragraphe 6 et 29, paragraphe 3, de la Convention multilatérale du 24 novembre 2016 pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Annexe qui doit être considérée comme faisant partie intégrante de l'instrument, daté du 14 août 2019, de ratification par la Suisse de la Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

d'introduire une clause anti abus interdisant d'accorder les bénéfices de la convention si le but recherché par le contribuable était principalement fiscal, une clause interdisant les doubles exemptions du fait de problèmes de qualification et enfin l'introduction d'une clause permettant l'arbitrage et une autre sur une clarification des procédures amiables. Maintenant la position suisse globalement décrite bien que simplifiée, il nous faut mesurer l'impact de la convention multilatérale sur celle signée entre la France et la Suisse.

Conne signalé plus haut, la convention franco-suisse n'est pas couverte par la convention multilatérale signifiant ainsi que aucun accord ou volonté s'est exprimée pour aller dans ce sens. Il semble clair que dès lors que l'influence de la convention multilatérale soit « nulle ». Cependant, bien qu'il soit toujours dangereux de faire un exercice d'anticipation, il n'est pas possible d'écarter d'un simple revers de main cet accord multilatéral. Ses dispositions seront à plus ou moins brève échéance discutées par les deux parties signataires ne serait-ce que pour aligner les règles particulières portant sur les entreprises sur celles générales prévues par la convention. N'oublions pas que les contribuables visées sont avant tout les grandes entreprises internationales et les HNWI.

Par rapport à notre sujet, l'impact de l'accord multilatéral s'il était applicable nous semble toutefois relativement limité. En s'intéressant aux biens immobiliers d'un point de vue principalement fiscal, nos analyses nous ont mené à reconnaitre le poids colossal du principe de lex rei sitae qui attribué les droits de taxer le bien aux pays sur le territoire duquel le bien est situé. Sur cette base, la détention directe d'un tel bien a rendu la lecture de la convention assez évidente. Par contre, dans le cas d'une détention indirecte par le biais d'une SCI notamment, il a été montré à quel point cette détention est synonyme de potentielle double taxation tant du point de vue de l'impôt sur le revenu et de la fortune que celui sur les successions ou donations.

Il faut peut-être dès lors se réjouir que la potentielle application de la convention multilatérale vienne résoudre ce problème en écartant cette double imposition puisque c'est son objectif renouvelé (par rapport aux conventions bilatérales classiques). Il semble toutefois que, toujours en termes d'anticipation, l'on puisse trouver un écueil à cette convention. En effet, la convention multilatérale fait référence aux abus de convention dans son plan d'action 6 et institue une règle connue sous le nom de « règle du critère de l'objet principal (principal purpose test ou PPT)[860] » et qui s'énonce de la manière suivante : « ***Nonobstant toute***

[860] Art. 7 par. 1 Convention BEPS

***disposition d'une Convention fiscale couverte**, un avantage au titre de la Convention fiscale couverte ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune **s'il est raisonnable de conclure**, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, **que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction** ayant permis, **directement ou indirectement**, de l'obtenir, **à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de cette Convention fiscale couverte**.* »

Cette référence à l'objectif principal fiscal[861] comme le résultat de l'opération sous-jacente introduit une différence fondamentale avec la conception classique de l'abus fiscal qui ne retenait jusqu'alors la notion « d'avantage fiscal unique ». Ce glissement est bien entendu sources de discussions futures entre la France et la Suisse sur ce que sera considéré comme un objectif principal respectivement comme un objectif exclusif. Il est d'autant plus intéressant de noter que ce glissement a déjà été envisagé au niveau du droit interne français, ce n'est donc de ce côté de la frontière qu'une redite. De même au niveau conventionnel, cette distinction principale/unique a déjà pris place par le passé, le lecteur s'en souviendra lors de la négociation de la nouvelle convention franco-suisse sur les successions. Ce fût une des raisons de l'échec de ces négociations, l'histoire n'est souvent qu'une succession de répétitions…

[861] Malek, B., Le Principal Purpose Test (PPT) de l'Action BEPS n° 6 et l'abus des conventions de double imposition : impact pratique pour la Suisse, texte soumis au prix OREF, 30 juin 2018.

Annexes

1. **Annexe I** :

Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966.

2. **Annexe II** :

Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions conclue le 31 décembre 1953

3. **Annexe III** :

Projet convention 2013 : Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions

4. **Annexe IV** :

Modèle de double imposition concernant les successions et les donations de 1982-rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE 1982.

V - Annexe I : CDI sur le revenu et la fortune

Texte original **0.672.934.91**

Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales[1]

Conclue le 9 septembre 1966

Approuvée par l'Assemblée fédérale le 7 juin 1967[2]

Instruments de ratification échangés le 26 juillet 1967

Entrée en vigueur le 26 juillet 1967

(Etat le 30 mars 2016)

Le Conseil fédéral de la Confédération suisse et le Président de la République française,

Désireux d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ont décidé de conclure une convention et ont nommé à cet effet comme plénipotentiaires :

(Suivent les noms des plénipotentiaires) lesquels, après s'être communiqué leurs pleins pouvoirs reconnus en bonne et due forme, *sont convenus des dispositions suivantes :*

Art. 1

La présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou de chacun des deux Etats.

Art. 2

1. La présente convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des Etats contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.
2. Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts ordinaires et extraordinaires perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur les éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus-values.

RO **1967** 1119; FF **1966** II 593

[1] Nouvelle teneur selon l'art. 11 par. 6 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 nov. 2010 (RO **2010** 5683 5681; FF **2009** 1389, **2010** 1409).

[2] RO **1967** 1117

Toutefois, la convention ne s'applique pas aux impôts perçus à la source sur les gains faits dans les loteries.

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la convention sont :

A.[862] En France, les impôts visés au par. 2, et notamment :

a) L'impôt sur le revenu;
b) L'impôt sur les sociétés;
c) La taxe sur les salaires, régie par les dispositions de la convention applicables, suivant les cas, aux bénéfices des entreprises ou aux revenus des professions indépendantes ;
d) L'impôt de solidarité sur la fortune. B. En Suisse :

Les impôts fédéraux, cantonaux et communaux

a) Sur le revenu (revenu total, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital, etc.); et
b) Sur la fortune (fortune totale, fortune mobilière et immobilière, fortune industrielle et commerciale, capital et réserves, etc.).

4. La convention s'appliquera aussi aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des Etats contractants se communiqueront, à la fin de chaque année, les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives.

Art. 3[863]

1. Au sens de la présente convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

a) Les expressions « Etat contractant » et « autre Etat contractant » désignent, suivant les cas, la France ou la Suisse ;
b) Le terme « France » désigne les départements européens et d'outre-mer de la République française, y compris la mer territoriale, et au-delà de celle-ci les zones sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la République française a des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources naturelles des fonds marins, de leur sous-sol et des eaux surjacentes ;
c) Le terme « Suisse » désigne la Confédération suisse ;
d) L'expression « subdivisions politiques » désigne les subdivisions politiques de la Suisse ;
e) Le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes ;
f) Le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée, aux fins d'imposition, comme une personne morale ;

---

[862] Nouvelle teneur selon l'art. 1 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[863] Nouvelle teneur selon l'art. 2 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

g) Les expressions « entreprise d'un Etat contractant » et « entreprise de l'autre Etat contractant » désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat contractant ;

h) L'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un Etat contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre Etat contractant ;

i) L'expression « autorité compétente » désigne :

   i) Dans le cas de la France, le ministre chargé du budget ou son représentant autorisé ;

   ii) Dans le cas de la Suisse, le directeur de l'administration fédérale des contributions ou son représentant autorisé.

2. Pour l'application de la convention par un Etat contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a le sens que lui attribue le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. Le sens attribué à un terme ou expression par le droit fiscal de cet Etat prévaut sur le sens attribué à ce terme ou expression par les autres branches du droit de cet Etat.

Art. 4

1. Au sens de la présente convention, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

2. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes:

a) Cette personne est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites ;

b) Si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle ;

c) Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité ;

d) Si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, elle est réputée résident de l'Etat contractant où se trouve son siège de direction effective. La même disposition s'applique aux sociétés de personnes constituées ou organisées conformément à la législation d'un Etat contractant.

4. Lorsqu'une personne physique a transféré définitivement son domicile d'un Etat contractant dans l'autre, elle cesse d'être assujettie dans le premier Etat aux impôts pour lesquels le domicile fait règle dès l'expiration du jour où s'est accompli le transfert du domicile.

L'assujettissement aux impôts pour lesquels le domicile fait règle commence dans l'autre Etat à compter de la même date.

5. [864] L'expression « résident d'un Etat contractant » désigne également cet Etat, ses subdivisions politiques et ses collectivités locales, ainsi que leurs personnes morales de droit public.

6. [865] N'est pas considérée comme résident d'un Etat contractant au sens du présent article:

a) Une personne qui, bien que répondant à la définition des par. 1, 2, 3 et 5[866] ci-dessus, n'est que le bénéficiaire apparent des revenus, lesdits revenus bénéficiant en réalité – soit directement, soit indirectement par l'intermédiaire d'autres personnes physiques ou morales – à une personne qui ne peut être regardée elle-même comme un résident dudit Etat au sens du présent article ;

b) Une personne physique qui n'est imposable dans cet Etat que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet Etat.

Art. 5[867]

1. Au sens de la présente convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :

a) Un siège de direction ;

b) Une succursale ;

c) Un bureau ;

d) Une usine ;

e) Un atelier ;

f) Une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;

g) Un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois.

3. On ne considère pas qu'il y a établissement stable si :

a) Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;

b) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;

c) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;

---

[864] Introduit par l'art. 3 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[865] Anciennement par. 5.

[866] Nouveaux mots selon l'art. 3 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[867] Voir toutefois l'art. 7 de l'ac. du 27 sept. 1984 entre la Suisse et la France relatif au raccordement des autoroutes entre Bardonnex et Saint-Julien-en-Genevois (RS **0.725.141**).

d) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;

e) Une installation fixe d'affaires est utilisée, pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.

4. Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au par. 6 – est considérée comme « établissement stable » dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise.

5. Une entreprise d'assurance d'un Etat contractant est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre Etat contractant dès l'instant que, par l'intermédiaire d'un représentant, elle perçoit des primes sur le territoire de ce dernier Etat ou assure des risques situés sur ce territoire.

6. On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

8. Dans le cas où un chantier, dans un Etat contractant, n'est pas ouvert directement par un entrepreneur de l'autre Etat contractant mais par l'intermédiaire d'une société simple de droit suisse (si le chantier est ouvert en Suisse) ou d'une société de fait ou association en participation du droit français (si le chantier est ouvert en France) à laquelle ledit entrepreneur participe, les dispositions du par. 8 de l'art. 7 et du par. 4 de l'art. 24 ne s'appliquent que si les conditions du par. 2, let. *g*, du présent article sont remplies.

Art. 6

1. Les revenus provenant de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières[868]) sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés.

2. L'expression « biens immobiliers » est définie conformément au droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés. L'expression englobe en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions législatives concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier, et les droits à des redevances variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres richesses du sol. Les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

Si la propriété ou l'usufruit d'actions, parts ou autres droits dans une société, une fiducie, ou une institution comparable, donne au propriétaire ou à l'usufruitier la jouissance exclusive

---

[868] Mots introduits par l'art. 4 par. 1 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

de biens immobiliers situés dans un Etat contractant et détenus par cette société, fiducie ou institution comparable, ou si ces actions, parts ou autres droits sont traités fiscalement comme des biens immobiliers par la législation interne de cet Etat, les revenus que le propriétaire ou l'usufruitier tire de l'utilisation directe, de la location ou de l'usage sous toute autre forme de son droit de jouissance sont imposables dans cet Etat nonobstant les dispositions des art. 7 et 16.[869]

3. Les dispositions du par. 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers, à l'exception des revenus que procure à un résident d'un Etat contractant l'exercice de droits de pacage sur le territoire de l'autre Etat contractant.

Les dispositions des par. 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession libérale.

Art. 7[870]

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable.

2. Sous réserve des dispositions du par. 3, lorsqu'une entreprise[871] d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

3. Dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'Etat où est situé cet établissement stable, soit ailleurs.

4. S'il est d'usage, dans un Etat contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du par. 2 n'empêche cet Etat contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage ; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes énoncés dans le présent article.

5. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait que cet établissement stable a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise.

---

[869] Nouvelle teneur du par. selon l'art. 4 par. 2 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[870] Voir la note à l'art. 5.

[871] Nouvelle teneur du membre de phrase selon l'art. 5 par. 1 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

6. Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont calculés chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.

7. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

8. Les revenus provenant de participations à des entreprises constituées sous forme de sociétés simples, de sociétés de fait, de sociétés en nom collectif ou de sociétés en commandite simple, ainsi que les revenus provenant de droits dans des associations en participation ou des sociétés civiles du droit français, si celles-ci sont soumises au régime fiscal des sociétés de personnes sont imposables dans l'Etat contractant où les entreprises en question ont un établissement stable. Cette disposition ne fait pas obstacle, en ce qui concerne les revenus provenant de participations sous forme de commandite à des sociétés en commandite simple à l'application des dispositions …[872] de l'art. 11 de la convention.

Art. 8

1. Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé.

2. Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé.

3. Si le siège de la direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est réputé situé dans l'Etat contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau ou, à défaut de port d'attache, dans l'Etat contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

4. Les dispositions du par. 1 s'appliquent également aux bénéfices d'une entreprise provenant d'un pool, d'une exploitation en commun ou d'un organisme international d'exploitation.

5.[873] Nonobstant les dispositions de l'art. 2:

a) Une entreprise qui a son siège de direction effective en Suisse et qui exploite des aéronefs en trafic international est dégrevée d'office de la taxe professionnelle due en France à raison de cette exploitation ;

b) Une entreprise qui a son siège de direction effective en France et qui exploite des aéronefs en trafic international est exonérée de tout impôt analogue à la taxe professionnelle française, dû en Suisse à raison de cette exploitation.

Art. 9

Lorsque

---

[872] Mots supprimés par l'art. 5 par. 2 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et avec effet au 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025). (RO **2000** 1936; FF **1997** IV 1025).

[873] Introduit par l'art. 6 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025). Voir aussi l'art. 21 par. 2 let. c dudit avenant, à la fin du présent texte.

a) Une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que

b) Les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant,

et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions acceptées ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient conclues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été obtenus par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

Art. 10[874]

Art. 11[875]

1. Les dividendes provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.
2. a) Les dividendes visés au par. 1 sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent, et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre Etat contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes.

b) i) Toutefois, les dividendes visés au par. 1, payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à une société qui est un

[874] Abrogé par l'art. 7 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et avec effet au 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[875] Nouvelle teneur selon l'art. 8 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

résident de l'autre Etat contractant, qui est le bénéficiaire effectif des dividendes et qui détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la première société, ne sont imposables que dans cet autre Etat.

ii) [876] L'exonération de retenue à la source prévue au i) ne s'applique pas lorsque les dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par des personnes qui ne sont pas résidentes de l'un des Etats contractants, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participation n'a pas principalement pour objectif de tirer avantage des dispositions du i).

iii)[877] Toutefois, lorsque l'exonération de retenue à la source est demandée sur le fondement de l'art. 15, par. 1 de l'Accord du 26 octobre 2004

entre la Confédération suisse et la Communauté européenne, prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts[878], le paragraphe précédent ne s'applique que si la personne morale est contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de la Communauté européenne.

[876] Nouvelle teneur selon l'art. 1 par. 1 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 nov. 2010 (RO **2010** 5683 5681; FF **2009** 1389, **2010** 1409).

[877] Introduit par l'art. 1 par. 2 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 nov. 2010 (RO **2010** 5683 5681; **2009** 1389, **2010** 1409).

[878] RS **0.641.926.81**

c) Les dispositions du présent paragraphe n'affectent pas l'imposition de la société au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes.

3. a) Un résident de Suisse qui reçoit des dividendes payés par une société qui est un résident de France, dividendes dont il est le bénéficiaire effectif et qui donneraient droit à un crédit d'impôt («avoir fiscal») s'ils étaient reçus par un résident de France, a droit à un paiement du Trésor français d'un montant égal à ce crédit d'impôt («avoir fiscal»), sous réserve de la déduction de l'impôt prévu au par. 2, a.

b) Les dispositions du par. 3, a, ne s'appliquent qu'à un résident de Suisse qui est:

i) une personne physique, ou ii) une société qui ne détient pas, directement ou indirectement, au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes.

c) Les dispositions du par. 3, a, ne s'appliquent que si le bénéficiaire effectif des dividendes:

i) est soumis à l'impôt suisse au taux normal à raison de ces dividendes et du paiement du Trésor français; et

ii) établit, sur demande, qu'il est le propriétaire des actions ou parts au titre desquelles les dividendes sont payés et que la détention de ces actions ou parts n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de permettre à une autre personne, qu'elle soit ou non un résident d'un Etat contractant, de tirer avantage des dispositions du par. 3, a.

d) Le montant brut du paiement du Trésor français visé au par. 3, a, est considéré comme un dividende pour l'application de la présente convention.

4. Lorsqu'il n'a pas droit au paiement du Trésor français visé au par. 3, un résident de Suisse qui reçoit des dividendes payés par une société qui est un résident de France peut obtenir le remboursement du précompte

dans la mesure où celui-ci a été acquitté, le cas échéant, par la société à raison de ces dividendes. Le montant brut du précompte remboursé est considéré comme un dividende pour l'application de la convention. Les dispositions du par. 2 lui sont applicables.

5. Le terme «dividendes» employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'Etat contractant dont la société distributrice est un résident. Il est entendu que le terme «dividendes» ne comprend pas les revenus visés à l'art. 18.

6. Les dispositions des par. 1, 2, 3 et 4 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'art. 7 ou de l'art. 16, suivant les cas, sont applicables.

7. Lorsqu'une société qui est un résident d'un Etat contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre Etat contractant, cet autre Etat ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre Etat ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable ou à une base fixe situés dans cet autre Etat, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices

non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre Etat.

Art. 12[879]

1. Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat, si ce résident en est le bénéficiaire effectif.

2. Le terme «intérêts» employé dans le présent article désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article. Le terme «intérêts» ne comprend pas les éléments de revenu qui sont considérés comme des dividendes selon les dispositions de l'art. 11.

3. Les dispositions du par. 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les intérêts, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'art. 7 ou de l'art. 16, suivant les cas, sont applicables.

[879] Nouvelle teneur selon l'art. 9 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; **1997** IV 1025).

FF

Elimination des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et **0.672.934.91** sur la fortune et prévention contre la fraude et l'évasion fiscales.

Conv. avec la France

FF

4. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est un résident de cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un Etat contractant, a dans un Etat contractant un établissement stable ou une base fixe pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'Etat où l'établissement stable, ou la base fixe, est situé.

5. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente convention.

Art. 13

1. Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. Toutefois, les redevances peuvent être imposées dans l'Etat contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder 5 % du montant brut des redevances.

3. Le terme «redevances» employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un

plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, …[880] et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

4. [881] Les dispositions des par. 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les redevances, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'art. 7 ou de l'art. 16, suivant les cas, sont applicables.

5. [882] Les redevances sont considérées comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est un résident de cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des redevances, qu'il soit ou non un résident d'un Etat contractant a, dans un Etat contractant, un établissement stable, ou une base fixe, pour lequel l'obligation donnant lieu au paiement des redevances a été contractée et qui supporte la charge de ces redevances, celles-ci sont considérées comme provenant de l'Etat où l'établissement stable, ou la base fixe, est situé.

6. Si, par suite de relations spéciales existant entre le débiteur et le créancier ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances payées, compte tenu de la prestation pour

[880] Mots supprimés par l'art. 10 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et avec effet au 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[881] Nouvelle teneur selon l'art. 10 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le

[882] Nouvelle teneur selon l'art. 10 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

FF

laquelle elles sont versées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. En ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable conformément à la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente convention.

Art. 14[883]

1. Lorsqu'un résident d'un Etat contractant reçoit un élément de revenu provenant de l'autre Etat contractant et reverse, directement ou indirectement, à un moment et sous une forme quelconques, la moitié au moins de ce revenu à une personne ou une entité qui n'est pas un résident de cet autre Etat contractant, cet élément de revenu ne peut bénéficier des avantages de la présente Convention.

2. Les stipulations du par. 1 du présent article ne sont pas applicables lorsque la personne qui demande le bénéfice des avantages conventionnels établit que les opérations en cause n'ont pas principalement pour objectif de tirer avantage de la présente Convention. Cette condition est réputée satisfaite lorsque l'élément de revenu:

i) est reversé par le résident d'un Etat contractant à une personne ou une entité qui ne lui est pas liée; ou

ii) aurait bénéficié d'un traitement conventionnel équivalent ou plus favorable s'il avait été directement perçu par la personne à laquelle il est reversé.

[883] Nouvelle teneur selon l'art. 2 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 nov. 2010 (RO **2010** 5683 5681; **2009** 1389, **2010** 1409).

FF

3. Les dispositions du par. 1 du présent article ne sont pas applicables lorsqu'est demandé le bénéfice de l'avantage prévu à l'art. 11, par. 2, b) i).

Art. 15

1. Les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis à l'al. 1 du par. 2 de l'art. 6, sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés. …[884]

2. [885] Les gains provenant de l'aliénation d'actions, parts ou d'autres droits dans une société, une fiducie ou une institution comparable, dont l'actif ou le patrimoine est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens immobiliers définis au par. 2 de l'art. 6 et situés dans un Etat contractant ou de droits portant sur de tels biens sont imposables dans cet Etat. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas pris en considération les biens immobiliers affectés par cette société à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice par elle d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue.

3. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant, ou de biens mobiliers constitutifs d'une base fixe dont dispose un résident d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant pour l'exercice d'une profession libérale, y compris de tels gains provenant de l'aliénation globale de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise), ou de cette

[884] Phrase abrogée par l'art. 11 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et avec effet au 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[885] Nouvelle teneur selon l'art. 11 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le FF

base fixe, sont imposables dans cet autre Etat. Toutefois, les gains provenant de l'aliénation des biens mobiliers visés au par. 3 de l'art. 24 ne sont imposables que dans l'Etat contractant où les biens en question eux-mêmes sont imposables en vertu dudit article.

4. Les gains provenant de l'aliénation des biens mentionnés aux par. 1, 2 et 3, tels qu'ils sont retenus pour l'assiette de l'impôt sur les plus-values sont calculés dans les mêmes conditions que le bénéficiaire soit résident de l'un ou de l'autre Etat contractant. Si ces gains sont soumis dans un Etat contractant à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, ce prélèvement est calculé dans les mêmes conditions que le bénéficiaire soit résident de l'un ou de l'autre Etat contractant.

5. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux qui sont mentionnés aux par. 1, 2 et 3 ne sont imposables que dans l'Etat dont le cédant est un résident.

Art. 16

1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que ce résident ne dispose de façon habituelle dans l'autre Etat contractant d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. S'il dispose d'une telle base, les revenus sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à ladite base fixe.

2. L'expression «professions libérales» comprend, en particulier, les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables.

Conv. avec la France

Art. 17[886]

1. Sous réserve des dispositions des art. 18 à 21, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat.

2. Nonobstant les dispositions du par. 1, les rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans le premier Etat si:

a) Le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée;

b) Les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident de l'autre Etat; et

c) La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat.

3. [887] Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire, d'un aéronef ou d'un véhicule ferroviaire exploités en trafic international ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont

[886] Voir la note à l'art. 5.

[887] Nouvelle teneur selon l'art. 3 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 nov. 2010 (RO **2010** 5683 5681; FF **2009** 1389, **2010** 1409).

FF

imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

4. [888][889] Les dispositions de l'accord du 11 avril 1983 relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers[30], qui font partie intégrante de la présente convention, s'appliquent nonobstant les dispositions précédentes du présent article, mais sous réserve des dispositions des art. 18, 19 et 21.

Art. 18

1. Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. Il en est de même des rémunérations allouées aux gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, aux gérants des sociétés en commandite par actions et aux associés de sociétés de personnes et associations en participation ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

Art. 19[890]

1. Nonobstant les dispositions des art. 16 et 17, les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de ses activités personnelles exercées

[888] Nouvelle teneur selon l'art. 12 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[889] **3** II 559; l'accord est entré en vigueur le 18 déc. 1986.

[890] Nouvelle teneur selon l'art. 13 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le
FF

dans l'autre Etat contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre Etat.

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des art. 7, 16 et 17, dans l'Etat contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

3. Les dispositions du par. 1 ne s'appliquent pas aux revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre Etat contractant en tant qu'artiste ou sportif lorsque ces activités dans cet autre Etat sont financées principalement par des fonds publics du premier Etat, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, ou de leurs personnes morales de droit public.

4. Les dispositions du par. 2 ne s'appliquent pas aux revenus d'activités qu'un résident d'un Etat contractant, artiste ou sportif, exerce personnellement et en cette qualité dans l'autre Etat contractant lorsque ces revenus sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne et que cette autre personne est financée principalement par des fonds publics de cet Etat, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, ou de leurs personnes morales de droit public.

Art. 20

1. Sous réserve des dispositions de l'art. 21, les pensions et autres rémunérations similaires, versées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet Etat.

2.[32] Nonobstant les dispositions du par. 1, ces pensions et autres rémunérations similaires sont également imposables, dans la limite de la fraction non imposée dans

FF

Elimination des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et
0.672.934.91 sur la fortune et prévention contre la fraude et l'évasion fiscales.

Conv. avec la France

FF

l'autre Etat contractant, dans l'Etat contractant d'où elles proviennent, si elles ne [891]sont pas imposées, en tout ou partie, dans l'autre Etat contractant en vertu de son droit interne.

Art. 21

1. Les rémunérations, y compris les pensions, versées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, ou par une personne morale du droit public de cet Etat, soit directement soit par prélèvement sur un fonds spécial, à une personne physique possédant la nationalité de cet Etat, au titre de services rendus actuellement ou antérieurement, ne sont imposables que dans l'Etat contractant d'où proviennent ces rémunérations.

2. [892] Les dispositions des art. 17, 18, 19 et 20 s'appliquent aux salaires, traitements, pensions et autres rémunérations similaires payés au titre de services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, ou par une de leurs personnes morales de droit public.

Art. 22

---

[891] Introduit par l'art. 4 par. 2 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 nov. 2010 (RO **2010** 5683 5681; FF **2009** 1389, **2010** 1409).

[892] Introduit par l'art. 5 par. 2 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 nov. 2010 (RO **2010** 5683 5681; FF **2009** 1389, **2010** 1409).

FF **1997** IV 1025).

Les sommes qu'un étudiant ou un stagiaire qui est, ou qui était auparavant, un résident d'un Etat contractant et qui séjourne dans l'autre Etat contractant à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation, reçoit pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables dans cet autre Etat, à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cet autre Etat.

Art. 23[893]

1. Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant, d'où qu'ils proviennent, dont ce résident est le bénéficiaire effectif et qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente convention ne sont imposables que dans cet Etat.

2. Les dispositions du par. 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers tels qu'ils sont définis au par. 2 de l'art. 6, lorsque le bénéficiaire effectif de tels revenus, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'art. 7 ou de l'art. 16, suivant les cas, sont applicables.

Art. 24

---

[893]Nouvelle teneur selon l'art. 14 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

1. La fortune constituée par des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis à l'al. 1 du par. 2 de l'art. 6, est imposable dans l'Etat contractant où les biens sont situés. …[894]

La fortune constituée par des actions, parts ou autres droits dans une société, une fiducie ou une institution comparable, dont l'actif ou le patrimoine est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens immobiliers définis au par. 2 de l'art. 6 et situés dans un Etat contractant ou de droits portant sur de tels biens est imposable dans cet Etat. Pour l'application de la phrase précédente, ne sont pas pris en considération les biens immobiliers affectés par une telle société à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole, ou à l'exercice par elle d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue.[895]

2. La fortune constituée par des biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise ou par des biens mobiliers constitutifs d'une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale est imposable dans l'Etat contractant où est situé l'établissement stable ou la base fixe.

3. Les navires et les aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure ainsi que les biens mobiliers affectés à leur exploitation ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé.

---

[894] Phrase abrogée par l'art. 15 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et avec effet au 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[895] Al. introduit par l'art. 15 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le

FF **1997** IV 1025).

4. Les participations à des entreprises constituées sous forme de sociétés simples, de sociétés de fait, de sociétés en nom collectif ou de sociétés en commandite simple, ainsi que les droits dans des associations en participation ou des sociétés civiles du droit français, si celles-ci sont soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, sont imposables dans l'Etat contractant où les entreprises en question ont un établissement stable.

5. Les meubles meublants sont imposables dans l'Etat contractant où se trouve l'habitation à laquelle les meubles sont affectés.

6. Les biens mobiliers grevés d'usufruit ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont l'usufruitier est un résident.

7. Tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat.

Art. 25

Il est entendu que la double imposition sera évitée de la manière suivante: A.[896] En ce qui concerne la France:

1. Nonobstant toute autre disposition de la présente convention, les revenus qui sont imposables ou ne sont imposables qu'en Suisse conformément aux dispositions de la convention, et qui constituent des revenus imposables d'un résident de France, sont pris en compte pour le

---

[896] Nouvelle teneur selon l'art. 16 par. 1 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

calcul de l'impôt français lorsqu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt suisse n'est pas déductible de ces revenus, mais le résident de France a droit, sous réserve des conditions et limites prévues aux a) et b), à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. Ce crédit d'impôt est égal:

a) pour les revenus non mentionnés au par. 1, b, au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus à condition que le résident de France soit soumis à l'impôt suisse à raison de ces revenus;

b) pour les revenus visés à l'al. 2 du par. 2 de l'art. 6, pour les revenus soumis à l'impôt français sur les sociétés visés à l'art. 7 et pour les revenus visés aux art. 11 et 13, aux par. 1 et 2 de l'art. 15, au par. 3 de l'art. 17, à l'art. 18, et aux par. 1 et 2 de l'art. 19, au montant de l'impôt payé en Suisse, conformément aux dispositions de ces articles; toutefois, ce crédit d'impôt ne peut excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus.

2. Un résident de France qui possède de la fortune imposable en Suisse conformément aux dispositions des par. 1, 2, 4 ou 5 de l'art. 24 est également imposable en France à raison de cette fortune. L'impôt français est calculé sous déduction d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé en Suisse sur cette fortune. Toutefois, ce crédit d'impôt ne peut excéder le montant de l'impôt français correspondant à cette fortune.

B. En ce qui concerne la Suisse:

1. Lorsqu'un résident de Suisse reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la convention, sont imposables en France, la Suisse exempte de l'impôt ces revenus (à l'exception des dividendes, intérêts et redevances) ou cette fortune, mais peut, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu ou de la fortune de ce résident, appliquer le même taux que si les

FF **1997** IV 1025).

revenus ou la fortune en question n'avaient pas été exemptés. Toutefois cette exemption ne s'applique aux revenus, aux gains en capital ou aux éléments de fortune visés au par. 2, deuxième alinéa de l'art. 6, au par. 2 de l'art. 15 ou au par. 1, deuxième phrase de l'art. 24,

FF **1997** IV 1025).

qu'après justification de l'imposition de ces revenus, gains en capital ou éléments de fortune en France.[897]

2. Lorsqu'un résident de Suisse reçoit des dividendes, intérêts ou redevances qui, conformément aux dispositions des art. 11 à 13 sont imposables en France, la Suisse accorde un dégrèvement à ce résident, à sa demande. Ce dégrèvement consiste:
   a) En l'imputation de l'impôt payé en France conformément aux dispositions des art. 11 à 13 sur l'impôt suisse qui frappe les revenus en question de ce résident, la somme ainsi imputée ne pouvant toutefois excéder la fraction de l'impôt suisse, calculé avant l'imputation, correspondant auxdits revenus qui sont imposés en France, ou
   b) En une réduction forfaitaire de l'impôt suisse, ou
   c) En une exemption partielle des revenus en question de l'impôt suisse, mais au moins en une déduction de l'impôt payé en France du montant brut des revenus reçus de France.

Toutefois, ce dégrèvement consiste en une déduction de l'impôt payé en France du montant brut des revenus en question reçus de France, lorsque le bénéficiaire résident de Suisse ne peut, en vertu des dispositions de l'art. 14, bénéficier de la limitation prévue aux art. 11 à 13 de l'impôt français frappant les dividendes, intérêts et redevances.

La Suisse déterminera le genre de dégrèvement et réglera la procédure selon les prescriptions concernant l'exécution des conventions

[897] Phrase introduite par l'art. 16 par. 2 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions.

Art. 26

1. Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation.

En particulier, les nationaux d'un Etat contractant qui sont imposables sur le territoire de l'autre Etat contractant bénéficient, dans les mêmes conditions que les nationaux de ce dernier Etat se trouvant dans la même situation, des exemptions, abattements à la base, déductions et réductions d'impôts ou taxes accordés pour charges de famille.

2. Le terme «nationaux» désigne pour chaque Etat contractant:

a) Toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité de cet Etat.

b) Toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation dudit Etat.

3. L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant n'est pas établie dans cet autre Etat d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité.

Cette disposition ne peut être interprétée comme obligeant un Etat contractant à accorder aux résidents de l'autre Etat contractant les

FF **1997** IV 1025).

déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

...[898]

4. [899] A moins que les dispositions de l'art. 9, du par. 5 de l'art. 12 ou du par. 6 de l'art. 13 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier Etat. De même, les dettes d'une entreprise d'un Etat contractant envers un résident de l'autre Etat contractant sont déductibles, pour la détermination de la fortune imposable de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été contractées envers un résident du premier Etat.
5. [900] Les entreprises d'un Etat contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant, ne sont soumises dans le premier Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative,

---

[898] Al. supprimé par l'art. 17 par. 1 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et avec effet au 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[899] Introduit par l'art. 17 par. 2 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[900] Anciennement par. 4.

FF **1997** IV 1025).

qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujetties les autres entreprises de même nature de ce premier Etat.

6. [901] Nonobstant les dispositions de l'art. 2[902], le terme «imposition» désigne dans le présent article les impôts de toute nature ou dénomination.

Art. 27

1. [903] Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du par. 1 de l'art. 26, à celle de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la convention.

2. Ces autorités compétentes s'efforceront, si la réclamation leur paraît fondée et si elles ne sont pas elles-mêmes en mesure d'apporter une solution satisfaisante, de régler la question par voie d'accord amiable avec

---

[901] Anciennement par. 5.

[902] Mots introduits par l'art. 17 par. 4 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[903] Nouvelle teneur selon l'art. 18 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

les autorités compétentes de l'autre Etat contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la convention.

3. Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés auxquelles l'application de la convention peut donner lieu. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éviter la double imposition dans les cas non prévus par la convention.

4. Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents. Si des échanges de vues oraux semblent devoir faciliter cet accord, ces échanges de vues peuvent avoir lieu au sein d'une commission composée de représentants des autorités compétentes des Etats contractants.

5. [904] Lorsqu'une entreprise résidente d'un Etat contractant a présenté à l'autorité compétente de l'un des Etats contractants, en application du par. 1, un cas relevant de l'art. 9 de la présente Convention ou portant sur l'existence d'un établissement stable, au sens de l'art. 5 de la présente Convention, dans l'autre Etat contractant ou afférent à la répartition des profits entre cette entreprise et son établissement stable situé dans l'autre Etat contractant, et que les autorités compétentes ont été dans l'incapacité d'arriver à un accord pour résoudre ce cas, en vertu du par. 2, dans les trois ans suivant la soumission du cas à l'autorité compétente de l'un des Etats contractants, toute question non résolue posée par ce cas peut être soumise à un arbitrage si l'entreprise le demande. Cependant, les questions non résolues ne doivent pas être soumises à un arbitrage si toute personne directement concernée par ce cas est encore en droit, selon la législation interne de l'un des Etats

---

[904] Introduit par l'art. 6 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 nov. 2010 (RO **2010** 5683 5681; **2009** 1389, **2010** 1409).

FF **1997** IV 1025).

contractants, d'obtenir une décision juridictionnelle de cet Etat contractant sur les mêmes questions, ou si une telle décision juridictionnelle a déjà été rendue. La décision d'arbitrage lie les deux Etats contractants et doit être appliquée nonobstant tout délai existant dans le droit interne de ces Etats. Les autorités compétentes des Etats contractants prévoient d'un commun accord les modalités d'application du présent paragraphe.

FF **1997** IV 1025).

Art. 28[905]

1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2.

2. Les renseignements reçus en vertu du par. 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

3. Les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation:

[905] Nouvelle teneur selon l'art. 7 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 nov. 2010 (RO **2010** 5683 5681; **2009** 1389, **2010** 1409).

a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant;

b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant;

c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un Etat contractant conformément à cet article, l'autre Etat contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au par. 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un Etat contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le par. 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe.

Art. 28**bis**[906]

1. Les Etats contractants se prêtent mutuellement assistance pour la notification des actes et documents relatifs au recouvrement des impôts visés par la Convention, ainsi que:

a) pour la France:
- de la TVA,
- des droits d'enregistrement,
- de la taxe sur la valeur vénale des immeubles détenus par des personnes morales,
- de la taxe professionnelle,
- de la taxe d'habitation,
- et des taxes foncières;

b) pour la Suisse:
- de la TVA,
- des droits d'enregistrement,
- des impôts fonciers,
- et des impôts sur les successions et les donations.

2. Un Etat peut faire procéder directement par voie postale à la notification d'un document à une personne se trouvant sur le territoire de l'autre Etat. Les notifications sont adressées par envoi recommandé avec accusé de réception. Le destinataire est réputé avoir été informé de la notification à la date de présentation du pli.

3. En cas d'urgence ou d'échec de la procédure prévue au par. 2, l'Etat requis procède, sur demande de l'Etat requérant, à la

[906] Introduit par l'art. 8 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 et en vigueur depuis le 4 nov. 2010 (RO **2010** 5683 5681; FF **2009** 1389, **2010** 1409). Voir aussi l'art. 11 par. 4 dudit avenant, à la fin du présent texte.

notification selon les formes prescrites par sa législation interne pour la notification des actes ou documents de nature identique ou analogue. Lorsque la Suisse est l'Etat requis, la notification peut en outre être effectuée par l'Administration Fédérale des Contributions.

4. Les créances notifiées dans la langue officielle ou l'une des langues officielles de l'Etat requérant valent information du débiteur.

5. Les autorités compétentes des Etats règlent d'un commun accord les modalités d'application du présent article.

Art. 29

1. Les dispositions de la présente convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les fonctionnaires diplomatiques ou consulaires en vertu soit des règles générales du droit des gens, soit des dispositions d'accords particuliers.

2. Dans la mesure où, en raison des privilèges fiscaux dont bénéficient les fonctionnaires diplomatiques ou consulaires, en vertu des règles générales du droit des gens ou aux termes des dispositions d'accords internationaux particuliers, le revenu ou la fortune ne sont pas imposables dans l'Etat accréditaire, le droit d'imposition est réservé à l'Etat accréditant.

3. Aux fins de la convention, les membres d'une mission diplomatique ou consulaire d'un Etat contractant accréditée dans l'autre Etat contractant ou dans un Etat tiers qui ont la nationalité de l'Etat accréditant, sont réputés être résidents de l'Etat accréditant s'ils y sont soumis aux mêmes obligations, en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, que les résidents dudit Etat.

4. La convention ne s'applique pas aux organisations internationales, à leurs organes ou à leurs fonctionnaires, ni aux personnes qui sont membres d'une mission diplomatique ou

consulaire d'un Etat tiers, lorsqu'ils se trouvent sur le territoire d'un Etat contractant et ne sont pas traités comme des résidents dans l'un ou l'autre Etat contractant en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Art. 30

1. La présente convention peut être étendue, telle quelle ou avec les modifications nécessaires aux Territoires d'outre-mer de la République française qui perçoivent des impôts de caractère analogue à ceux auxquels s'applique la présente convention. Une telle extension prend effet à partir de la date, avec les modifications et dans les conditions, y compris les conditions relatives à la cessation d'application, qui sont fixées d'un commun accord entre les Etats contractants par échange de notes diplomatiques ou selon toute autre procédure conforme à leurs dispositions constitutionnelles.

2. A moins que les deux Etats n'en soient convenus autrement, lorsque la convention sera dénoncée par l'un d'eux en vertu de l'art. 33 ci-après, elle cessera de s'appliquer, dans les conditions prévues à cet article, à tout territoire, ou partie de territoire, auquel elle aura été étendue conformément au présent article.

Art. 31

1. Les autorités compétentes des Etats contractants déterminent les modalités d'application de la présente convention. Elles s'entendront en particulier sur la procédure de dégrèvement prévue aux art. 11 à 14.

2.[907] Pour obtenir dans un Etat contractant les avantages prévus par la présente convention, les résidents de l'autre Etat contractant doivent, à moins que les autorités compétentes en disposent autrement, présenter un formulaire d'attestation de résidence indiquant en particulier la nature ainsi que le montant ou la valeur des revenus ou de la fortune concernés, et comportant la certification des services fiscaux de cet autre Etat.

Art. 32

1. La présente convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à Berne dès que possible.

2. Elle entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification et ses dispositions s'appliqueront pour la première fois:

a) Aux impôts perçus par voie de retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances dont la mise en paiement intervient postérieurement au 31 décembre 1966;

b) Aux autres impôts français établis au titre de l'année 1967;

c) Aux autres impôts suisses perçus pour l'année 1967.

3. La convention conclue à Paris le 31 décembre 1953[908] entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune est abrogée et cesse ses effets pour les impôts auxquels est applicable la présente convention conformément au par. 2. Toutefois, les dispositions de la convention précitée demeurent en vigueur, dans la mesure où il y est fait référence, pour l'application

[907] Introduit par l'art. 19 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 et en vigueur depuis le 1er août 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025).

[908] RO **1955** 115. Pour les dispositions encore en vigueur, voir RS **0.672.934.92** in fine.

de la convention conclue à Paris le 31 décembre 1953[909] entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions.

Art. 33

La présente convention demeurera en vigueur tant qu'elle n'aura pas été dénoncée par l'un des Etats contractants. Chacun des Etats contractants peut dénoncer la convention par voie diplomatique avec un préavis minimum de six mois avant la fin de chaque année civile. Dans ce cas, la convention s'appliquera pour la dernière fois:

a) Aux impôts perçus par voie de retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances dont la mise en paiement interviendra avant l'expiration de l'année pour la fin de laquelle la dénonciation aura été notifiée;
b) Aux autres impôts français établis au titre de l'année pour la fin de laquelle la dénonciation aura été notifiée;
c) Aux autres impôts suisses perçus pour l'année pour la fin de laquelle la dénonciation aura été notifiée.

En foi de quoi, les plénipotentiaires des deux Etats ont signé la présente convention et y ont apposé leurs sceaux.

[909] RS **0.672.934.92**

Fait en deux exemplaires à Paris, le neuf septembre mil neuf cent soixante six.

Protocole additionnel[51]

Lors de la signature de la convention conclue aujourd'hui entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, les plénipotentiaires soussignés sont convenus des dispositions complémentaires suivantes qui font partie intégrante de la convention:

I. En ce qui concerne l'art. 4 de la convention, sous réserve d'accord entre les autorités compétentes des Etats contractants, l'expression «résident d'un Etat contractant» désigne également les organismes à but non lucratif constitués et établis dans cet Etat même s'ils y sont exonérés d'impôt, et exerçant leur activité dans le domaine scientifique, sportif, artistique, culturel, éducatif ou charitable, à condition que la législation de cet Etat limite la jouissance et la disposition des biens de ces organismes, à la fois durant leur existence et lors de leur dissolution ou liquidation, à la réalisation de l'objet qui fonde leur exonération d'impôt.

II. a) Il est entendu que l'expression «biens immobiliers» définie au par. 2 de l'art. 6 de la convention comprend les options, promesses de vente et autres droits analogues relatifs à ces biens.

b) En ce qui concerne l'al. 2 du par. 2 de l'art. 6, il est entendu que l'expression «jouissance exclusive» inclut la jouissance de biens immobiliers pendant une ou plusieurs périodes de durée limitée au cours de l'année fiscale considérée et la jouissance de biens immobiliers dans le cadre d'une indivision ou d'une copropriété.

III. Les dispositions du par. 8 de l'art. 7 et du par. 4 de l'art. 24 de la convention s'appliquent aussi aux autres sociétés ou groupements

soumis à un régime fiscal analogue à celui des sociétés de personnes par la législation interne française.

IV. En ce qui concerne l'art. 11 de la convention, les autorités compétentes des Etats contractants peuvent s'entendre pour appliquer, dans les conditions et limites qu'elles fixent d'un commun accord, les dispositions du par. 3, a, à des bénéficiaires effectifs qui ne remplissent pas les conditions fixées au par. 3, c, i.

V. Nonobstant les dispositions de l'art. 1 de la Convention, les fonds de pension, caisses de retraite ou institutions de prévoyance sont éligibles aux avantages prévus à l'art. 11, par. 2, a) et aux art. 12 et 13 de la Convention, à condition qu'à la fin de l'année fiscale précédente, plus de 50 pour cent de leurs bénéficiaires, membres ou participants soient des personnes physiques ayant la qualité de résident de l'un ou

[51] Mise à jour selon l'art. 20 de l'Avenant du 22 juillet 1997, approuvé par l'Ass. féd. le 12 mars 1998 (RO **2000** 1936 1935; FF **1997** IV 1025), les art. 9 et 10 de l'Avenant du 27 août 2009, approuvé par l'Ass. féd. le 18 juin 2010 (RO **2010** 5683 5681; FF **2009** 1389, **2010** 1409) et l'art. 1 de l'Ac. du 25 juin 2014, approuvé par l'Ass. féd. le 23 déc. 2011, en vigueur par échange de notes le 30 mars 2016 (RO **2016** 1195 1193; FF **2011** 3519).

l'autre des Etats contractants. L'expression fonds de pension, caisse de retraite ou institution de prévoyance désigne toute personne:

a) constituée et reconnue en tant que telle en vertu de la législation d'un Etat contractant;

b) exerçant une activité principalement en vue d'administrer ou de verser des pensions, des prestations de retraite ou d'autres rémunérations analogues, ou pour générer des revenus au profit de ces personnes; et

c) exonérée d'impôt dans cet Etat contractant en ce qui concerne les revenus tirés des activités visées au b).

VI. a) Il est entendu que l'expression «montant de l'impôt français correspondant à ces revenus» employée au par. 1 de l'art. 25, A, de la convention désigne:

i) lorsque l'impôt dû à raison de ces revenus est calculé par application d'un taux proportionnel, le produit du montant des revenus nets considérés par le taux qui leur est effectivement appliqué;

ii) lorsque l'impôt dû à raison de ces revenus est calculé par application d'un barème progressif, le produit du montant des revenus nets considérés par le taux résultant du rapport entre l'impôt effectivement dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française et le montant de ce revenu net global.

Cette interprétation s'applique par analogie à l'expression «montant de l'impôt français correspondant à cette fortune» employée au par. 2.

b) Il est entendu que l'expression «montant de l'impôt payé en Suisse» employée au par. 1 et 2 de l'art. 25, A, de la convention désigne le montant de l'impôt suisse effectivement supporté à titre définitif à raison des revenus ou des éléments de fortune considérés, conformément aux dispositions de la convention, par le résident de France qui bénéficie de ces revenus ou possède ces éléments de fortune.

VII. Pour l'application des dispositions du par. 1 de l'art. 26 de la convention, il est entendu qu'une personne physique ou morale, société de personnes ou association qui est un résident d'un Etat contractant ne se trouve pas dans la même situation qu'une personne physique ou morale, société de personnes ou

association qui n'est pas un résident de cet Etat, même si, s'agissant des personnes morales, sociétés de personnes ou associations, ces entités sont considérées, en application du par. 2 du même article, comme des nationaux de l'Etat contractant dont elles sont des résidents.

VIII. Les dispositions de l'art. 26 de la convention ne limitent en rien le droit des personnes morales qui sont des nationaux et des résidents de Suisse de bénéficier des dispositions du 3° de l'art. 990 E du code général des impôts français qui permettent à ces personnes de s'exonérer, sous certaines conditions, de la taxe sur la valeur vénale des immeubles qu'elles possèdent en France. Lorsque ces personnes demandent le bénéfice de ces dispositions, les autorités compétentes peuvent, en cas de doute, échanger des renseignements pour l'application de cette taxe, conformément aux dispositions des deuxième et troisième phrases du par. 1 de l'art. 28 de la convention et aux dispositions du par. 2 du même article.

IX. Les dispositions de la convention n'empêchent en rien la France d'appliquer les dispositions de l'art. 212 de son code général des impôts dans la mesure où cette application est compatible avec les principes de l'art. 9 de la convention.»

X. Il est entendu que les résidents d'un Etat contractant qui disposent d'une ou plusieurs résidences sur le territoire de l'autre Etat ne peuvent être soumis dans ce dernier Etat, à un impôt sur le revenu selon une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de cette ou de ces résidences.

XI. Dans les cas d'échanges de renseignements effectués sur le fondement de l'art. 28 de la Convention, l'autorité compétente de l'Etat requérant formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

La référence aux renseignements «vraisemblablement pertinents» a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière

fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants «d'aller à la pêche aux renseignements» ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

L'autorité compétente requérante fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis:

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification;

b) la période visée par la demande;

c) une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés;

e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés. Ainsi, dans les cas où l'autorité compétente de l'Etat requérant a, dans le cadre d'une demande de renseignements de nature bancaire, connaissance du nom de l'établissement tenant le compte de la personne, objet du contrôle ou de l'enquête, elle doit le fournir à l'autorité compétente de l'Etat requis.

Il est entendu que les al. a) à e) mentionnés ci-dessus doivent être interprétés de manière à ne pas faire obstacle à un échange effectif de renseignements pour l'application de l'art. 28 de la présente Convention.

Les règles de procédure administratives relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, sans pour autant que

leur application puisse entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements.

Il est entendu que les Etats contractants ne sont pas tenus, sur la base de l'art. 28 de la Convention, de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique.

Fait en deux exemplaires à Paris, le neuf septembre mil neuf cent soixante six.

Art. 21, par. 2 de l'Avenant du 22 juillet 1997[910]

2. Les dispositions de l'Avenant s'appliqueront:

a) en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source, aux sommes imposables à compter de la date d'entrée en vigueur de l'Avenant;

b) en ce qui concerne les impôts sur le revenu qui ne sont pas perçus par voie de retenue à la source, aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou à tout exercice en cours à la date d'entrée en vigueur de l'Avenant ou commençant après cette date;

c) en ce qui concerne les autres impôts, aux impositions dont le fait générateur interviendra à compter de la date d'entrée en vigueur de l'Avenant, et également, en ce qui concerne la taxe professionnelle visée au par. 5 de l'art. 8 de la convention, aux impositions non encore acquittées pour lesquelles un litige est en cours à cette même date.

Art. 11, par. 2 à 4 de l'Avenant du 27 août 2009[911]

2. Les dispositions de l'Avenant s'appliquent, en ce qui concerne les impôts sur le revenu, aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant après l'année civile au cours de laquelle l'Avenant est entré en vigueur.

3. Nonobstant les dispositions du par. 2, le présent Avenant est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er

[910] RO **2000** 1936; FF **1997** IV 1025

[911] RO **2010** 5683; FF **2009** 1389, **2010** 1409

janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature du présent Avenant.

4. L'art. 28bis est applicable à toute créance non prescrite, selon le droit de l'Etat requérant, à la date d'entrée en vigueur du présent Avenant.

Art. 2, par. 2 et 3, de l'Accord du 25 juin 2014[912]

2. Le présent Accord est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier 2010.

3. Nonobstant les dispositions du par. 2, le 1 de l'art. 1 du présent Accord est applicable aux demandes d'échange de renseignements relatives à des faits survenus pour toute période commençant à compter du 1er février 2013.

[912] RO **2016** 1195 1193; FF **2011** 3519

VI - Annexe II :CDI successions 1953

Texte original

Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions

Conclue le 31 décembre 1953

Approuvée par l'Assemblée fédérale le 16 juin 1954[1]

Instruments de ratification échangés le 20 janvier 1955

Entrée en vigueur le 20 janvier 1955

(Etat le 2 août 2000)

Le Conseil fédéral de la Confédération suisse et le Président de la République Française,

désireux d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, ont décidé de conclure une Convention et ont nommé à cet effet pour leurs plénipotentiaires, savoir:

(Suivent les noms des plénipotentiaires)

lesquels, après avoir échangé leurs pleins pouvoirs reconnus en bonne et due forme, *sont convenus des dispositions suivantes:*

Art. 1

§ 1. La présente Convention a pour but d'éviter les doubles impositions qui pourraient résulter, au décès d'une personne ayant eu son dernier domicile dans l'un des deux Etats,

de la perception simultanée d'impôts suisses et français sur les successions.

§ 2. Par impôts sur les successions au sens de la présente Convention, on entend les impôts perçus pour cause de mort, en vertu de la législation suisse ou française, sous forme d'impôts sur la masse successorale, d'impôts sur les parts héréditaires ou de droits de mutation.

§ 3. La Convention vise en particulier:

a) en ce qui concerne la Suisse:
les impôts sur les successions perçus par les cantons, districts, cercles et communes;

b) en ce qui concerne la France:
mutation par décès.

RO **1955** 132; FF **1954** I 336

[1] RO **1955** 113

§ 4. La Convention porte aussi sur les impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts mentionnés au paragraphe précédent ou les remplaceraient. Elle s'étend également aux impôts perçus sous forme de surtaxe (centimes additionnels).

§ 5. Sous réserve des dispositions de l'art. 5, la présente Convention n'est applicable, en ce qui concerne la République Française, qu'à la France métropolitaine et aux départements d'Outre-Mer.

Art. 2

§ 1. Les biens immobiliers (y compris les accessoires) ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où ils sont situés; le cheptel mort ou vif servant à une exploitation agricole ou forestière n'est imposable que dans l'Etat où l'exploitation est située.

Sont considérés comme biens immobiliers les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers, à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier.

La question de savoir si un bien ou un droit a le caractère immobilier ou peut être considéré comme l'accessoire d'un immeuble sera résolue d'après la législation de l'Etat dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé.

§ 2. Les biens meubles corporels ou incorporels laissés par un défunt ayant eu son dernier domicile dans l'un des deux Etats et investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale de tout genre seront soumis aux impôts sur les successions suivant la règle ci-après:

a) si l'entreprise ne possède un établissement stable que dans l'un des deux Etats, les biens ne seront soumis à l'impôt que dans cet Etat; il en est ainsi même lorsque l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre Etat sans y avoir un établissement stable;

b) si l'entreprise a un établissement stable dans chacun des deux Etats, les biens seront soumis à l'impôt dans chaque Etat dans la mesure où ils sont affectés à un établissement stable situé sur le territoire de cet Etat.

Toutefois, les dispositions du présent paragraphe ne sont pas applicables aux investissements effectués par le défunt dans les sociétés à base de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en

commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée, sociétés coopératives, sociétés civiles soumises au régime fiscal des sociétés de capitaux) ou sous forme de commandites dans les sociétés en commandite simple.

Font règle pour la détermination des établissements stables au sens du présent article les dispositions prévues à l'art. 4, par. 2, de la Convention conclue le 31 décembre 1953[913] entre les deux Etats en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi que les dispositions afférentes à cet article dans le Protocole final de la même Convention.

§ 3. Les biens meubles corporels ou incorporels rattachés à des installations permanentes et affectés à l'exercice d'une profession libérale dans l'un des deux Etats ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où se trouvent ces installations.

§ 4. Les meubles meublants, y compris le linge et les objets ménagers ainsi que les objets et collections d'art, autres que les meubles visés aux par. 2 et 3 sont soumis aux impôts sur les successions au lieu où ils se trouvent effectivement à la date du décès.

§ 5. Les bateaux et les aéronefs sont imposables dans l'Etat où ils ont été immatriculés.

Art. 3

§ 1. Les biens de la succession auxquels l'art. 2 n'est pas applicable, y compris les créances de toute nature garanties par

---

[913] Publiée ci-après.

gage immobilier, ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où le défunt avait son dernier domicile.

§ 2. Est réputé domicile, au sens de la présente Convention, le lieu où le défunt avait, au moment de son décès, son foyer permanent d'habitation, tel qu'il est défini au premier alinéa du par. 2 de l'art. 2 de la Convention conclue le 31 décembre 1953[914] entre les deux Etats en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Art. 4

Sont applicables par analogie, pour les fins de la présente Convention, les dispositions de l'art. 11, du Protocole final ad art. 11 et de l'art. 12 de la Convention conclue le 31 décembre 1953[915] entre les deux Etats en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.

Art. 5

§ 1. Les effets de la présente Convention pourront être étendus, avec les modifications qui seraient reconnues nécessaires par les deux Etats, aux différents territoires de l'Union française, à l'exclusion des Etats Associés d'Indochine, ainsi qu'à la Tunisie et au Maroc si ces territoires ou états perçoivent un impôt sur les successions.

Les conditions et les modalités de l'extension seront fixées dans un échange de notes entre les deux Etats.

---

914 Publiée ci-après.

915 Publiée ci-après.

§ 2. A moins que les deux Etats ne soient expressément convenus de dispositions contraires, la dénonciation de la présente Convention en vertu de l'art. 6, par. 2, mettra fin à l'application de cette Convention en ce qui concerne tout état ou territoire auquel elle aura été étendue dans les conditions prévues par le présent article.

Art. 6

§ 1. La présente Convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification et ses dispositions s'appliqueront pour la première fois aux successions de personnes dont le décès interviendra postérieurement à cet échange.

§ 2. La présente Convention restera en vigueur aussi longtemps qu'elle n'aura pas été dénoncée par l'un des deux Etats. Chacun d'eux pourra la dénoncer pour la fin d'une année civile, sous réserve d'un préavis de six mois. Dans ce cas, la présente Convention s'appliquera pour la dernière fois aux successions de personnes décédées avant l'expiration de l'année civile pour la fin de laquelle la dénonciation aura été notifiée.

Art. 7

La présente Convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à Berne aussitôt que possible.

En foi de quoi, les plénipotentiaires des deux Etats ont signé la présente Convention et y ont apposé leur sceau.

Fait en deux exemplaires, à Paris, le 31 décembre 1953.

Pour le Conseil Fédéral Suisse:	Pour le Président de la République Française:
Salis	Bidault

Protocole final

Lors de la signature de la Convention conclue aujourd'hui entre la Confédération suisse et la République Française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, les plénipotentiaires soussignés sont convenus des déclarations suivantes qui font partie intégrante de la Convention.

Ad art. 1

§ 1. L'énumération, qui figure à l'art. I, par. 3 et 4, des impôts sur les successions auxquels s'applique la présente Convention n'est pas limitative. Pour tenir cette énumération à jour, les autorités administratives supérieures des deux Etats se communiqueront, au début de chaque année, les modifications apportées à leur législation fiscale pendant l'année précédente.

§ 2. Les autorités administratives supérieures des deux Etats s'entendront pour éclaircir les doutes qui pourraient s'élever quant aux impôts auxquels doit s'appliquer la présente Convention.

§ 3. La présente Convention ne porte aucune atteinte aux exemptions fiscales accordées ou qui pourront être accordées à l'avenir, en vertu des règles générales du droit des gens, aux agents diplomatiques et consulaires. Dans la mesure où, en raison des dites exemptions fiscales, les droits de succession ne sont pas perçus dans l'Etat où les agents susvisés exercent leurs

fonctions, il appartient le cas échéant à l'Etat qui les a nommés de percevoir ces droits.

§ 4. Les dispositions de la présente Convention ne limitent pas les avantages que la législation de chacun des deux Etats accorde aux contribuables.

§ 5. …[916]

Ad art. 2 et 3

La présente Convention ne limite pas le droit de chaque Etat de calculer les impôts sur les successions afférents aux biens d'une succession qui sont réservés à son imposition exclusive au taux qui serait applicable si la succession entière ou la part héréditaire entière était imposable dans cet Etat.

Ad art. 3

Si le défunt peut être considéré comme ayant eu son dernier domicile, au sens du par. 2 de l'art. 3 de la présente Convention, dans chacun des deux Etats, ceux-ci conviennent, pour trancher la difficulté, de se référer au deuxième alinéa du par. 2 de l'art. 2 de la Convention conclue entre eux le 31 décembre 1953[6] en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Il leur sera toujours loisible, à cet effet, de recourir à la procédure instituée par le par. 2 de l'art. 11 de cette dernière Convention.

---

[916] Abrogé par l'art. 21 ch. 3 de l'Avenant du 22 juillet 1997 (RS **0.672.934.911**). [6] Publiée ci-après.

Ad art. 5

§ 1. Il est précisé que les «Départements d'outre-Mer» visés au par. 5 de l'art. 1 de la présente Convention sont: la Guyane, la Guadeloupe, la Martinique et la Réunion.

§ 2. Il est précisé, d'autre part, que les «Territoires de l'Union française» mentionnés au par. 1 de l'art. 5 de la présente Convention comprennent:[917]

1. Les Départements français de l'Algérie;

2. Les Territoires associés (Togo, Cameroun);

3. Les Territoires d'outre-Mer:

a) Afrique Occidentale Française: Sénégal, Mauritanie, Soudan, Niger, Dahomey, Côte d'Ivoire, Guinée, Haute-Volta;
b) Afrique Equatoriale Française: Moyen-Congo, Gabon, Oubangi-Chari, Tchad;
c) Madagascar et dépendances (5 provinces);
d) Territoire des Comorres;
e) Côte française des Somalis;
f) Etablissements français dans l'Inde;
g) Etablissements français dans l'Océanie, Nouvelle-Calédonie et dépendances, et Nouvelles-Hébrides;

---

[917] Actuellement sont encore territoires français: Mayotte, la Polinésie française, Wallis-et-Futuna, la Nouvelle-Callédonie, Saint-Pierre et Miquelon.

h) Saint-Pierre et Miquelon.

Fait en deux exemplaires, à Paris, le 31 décembre 1953.

Pour le Pour le Président Conseil Fédéral Suisse: de la République Française:

Salis Bidault

Teneur des dispositions de la Convention du 31 décembre 1953 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune[918]

---

[918] RO **1955** 115. Encore applicables dans la mesure où l'art. 32 ch. 3 de la Conv. du 9 sept. 1966 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, le prévoit (RS **0.672.934.91**).

Art. 2 …

§ 2. Une personne physique est domiciliée, au sens de la présente Convention, au lieu où elle a son «foyer permanent d'habitation», cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites.

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le domicile d'après l'alinéa qui précède, la personne physique est réputée posséder son domicile dans celui des deux Etats où elle a son séjour principal. En cas de séjour d'égale durée dans les deux Etats, elle est réputée avoir son domicile dans celui des deux Etats dont elle a la nationalité; si elle a la nationalité des deux Etats ou n'est ressortissante d'aucun d'eux, les autorités administratives supérieures des deux Etats s'entendront.

…

Art. 4 …

§ 2. Est réputée établissement stable, au sens de la présente Convention, une installation permanente de l'entreprise où s'exerce en tout ou en partie l'activité de cette entreprise. Doivent notamment être considérés comme établissements stables: le siège de l'entreprise, le siège de la direction effective, les succursales, les usines et ateliers, les bureaux de vente, les gisements minéraux et sources en exploitation ainsi que les représentations permanentes.

…

Art. 11

§ 1. Tout contribuable qui fait valoir que les mesures prises par les autorités fiscales des deux Etats ont entraîné pour

lui une double imposition en ce qui concerne les impôts visés par la présente Convention peut adresser une réclamation à l'Etat sur le territoire duquel il est domicilié. Si le bien-fondé de cette réclamation est reconnu, l'autorité administrative supérieure de cet Etat doit, si elle ne veut pas renoncer à sa propre créance fiscale, chercher à s'entendre avec l'autorité administrative supérieure de l'autre Etat en vue d'obvier de façon équitable à la double imposition.

§ 2. Les autorités administratives supérieures des deux Etats pourront également s'entendre pour supprimer la double imposition dans les cas non réglés par la présente Convention, ainsi que dans les cas où l'interprétation ou l'application de cette Convention donnerait lieu à des difficultés ou à des doutes.

§ 3. S'il apparaît que, pour parvenir à une entente, des pourparlers soient opportuns, ceux-ci seront conduits par une commission mixte formée de représentants des deux Etats désignés par leurs autorités administratives supérieures.

Art. 12

§ 1. les autorités administratives supérieures des deux Etats pourront, sur demande, échanger les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir dans le cadre de la pratique administrative normale) nécessaires pour une application régulière de la présente Convention. Tout renseignement échangé de cette manière doit être tenu secret et ne peut être révélé qu'aux personnes qui s'occupent de la fixation ou de la perception des impôts auxquels se rapporte la présente Convention. Il ne pourra pas être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial.

§ 2. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des Etats

contractants l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa propre réglementation ou à sa pratique administrative, ou contraires à sa souveraineté, à sa sécurité, à ses intérêts généraux ou à l'ordre public, ou de transmettre des indications qui ne peuvent être obtenues sur la base de sa propre législation et de celle de l'Etat qui les demande.

Protocole final

Ad art. 4

§ 1. Le siège d'une entreprise n'est en principe considéré comme un établissement stable que s'il y est effectué des opérations génératrices de bénéfices.

§ 2. N'est pas compris dans la notion d'établissement stable le fait de n'avoir des relations d'affaires que par un représentant absolument indépendant, agissant en sa propre qualité et en son propre nom (courtier, commissionnaire, agent d'affaires, société filiale, etc.). Ne constitue pas non plus un établissement stable le fait d'avoir un représentant (agent) qui, bien que travaillant constamment sur le territoire d'un Etat pour une entreprise de l'autre Etat, n'est cependant qu'un simple intermédiaire et n'a pas l'autorisation de conclure des affaires au nom et pour le compte de celui qu'il représente.

Le fait qu'un représentant au sens de l'alinéa précédent a un stock d'échantillons, un stock en consignation ou un stock de livraison de l'entreprise représentée ne constitue pas, dans l'Etat du représentant, un établissement stable de l'entreprise représentée.

§ 3. Le fait qu'une entreprise de l'un des deux Etats exploite sur le territoire de l'autre Etat un comptoir qui se borne à l'achat de marchandises destinées à l'approvisionnement d'un ou de plusieurs établissements de vente ou de transformation de cette entreprise ne constitue pas un établissement stable de l'entreprise dans cet autre Etat.

§ 4. Le dépôt de marchandises par une entreprise de l'un des deux Etats auprès d'une entreprise de l'autre Etat en vue de leur transformation et de leur réexpédition, de même que leur transformation et leur réexpédition par cette dernière entreprise,

ne constituent pas un établissement stable de la première entreprise.

§ 5. La participation à une entreprise (société de personnes ou société à base de capitaux) sous forme de papiers-valeurs de tout genre, parts sociales ou parts de l'actif social ne constitue pas un établissement stable pour le participant, même si la participation confère une influence sur la direction de l'entreprise (par exemple relations entre société mère et société filiale).

§ 6. Un chantier de construction ne constitue pas un établissement stable s'il a un objet limité, c'est-à-dire s'il est créé spécialement pour réaliser un ouvrage déterminé, à la condition que la durée d'exécution des travaux qui sont l'objet de ce chantier n'excède pas trois années.

Il est précisé, par dérogation au par. 4 de l'art. 4[919], que la disposition de l'alinéa cidessus fait également règle dans le cas où le chantier n'est pas ouvert directement par un entrepreneur de l'autre Etat, mais par l'intermédiaire d'une société simple du droit suisse (si le chantier est ouvert en Suisse) ou d'une société de fait ou association en participation du droit français (si le chantier est ouvert en France) à laquelle ledit entrepreneur participe.

§ 7. S'il existe dans les deux Etats des établissements stables au sens de l'art. 4, par. 3[920], on imputera aux résultats de ces différents établissements stables une quotepart des frais

---

[919]Cette disposition est abrogée.

[920] Cette disposition est abrogée.

généraux du siège de l'entreprise. A cet effet, on admettra, lors de la détermination des bénéfices industriels ou commerciaux d'un établissement stable, la déduction de toutes les dépenses qui peuvent être équitablement attribuées à l'établissement stable, y compris les frais de direction et d'administration générale.

§ 8. En ce qui concerne l'imposition de leurs bénéfices dans le cadre de l'art. 4, les entreprises d'assurances sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'un des deux Etats dès l'instant que, par l'intermédiaire d'un représentant, elles perçoivent des primes sur le territoire dudit Etat ou assurent des risques situés sur ce territoire.

Sous réserve des dispositions du par. 2 du Protocole final ad art. 3[921], la fortune et le bénéfice des entreprises d'assurances qui ont des établissements stables dans les deux Etats pourront être répartis dans la proportion existant entre les primes afférentes à l'établissement stable et le total des primes encaissées par l'entreprise. Le bénéfice pourra aussi être réparti en appliquant aux primes afférentes à l'établissement stable des coefficients fondés sur les résultats moyens des grandes entreprises de la même branche d'assurance dans l'Etat où se trouve l'établissement stable. 11 sera tenu compte dans les deux cas de la règle posée au par. 7 ci-dessus.

§ 9. Le revenu imposé ne peut excéder le montant des bénéfices industriels, commerciaux ou artisanaux faits par l'établissement stable y compris, le ca échéant, les bénéfices ou avantages qui ont été retirés indirectement de l'établissement stable ou qui ont été alloués à des actionnaires, à d'autres participants ou à des personnes ayant avec eux des intérêts

---

[921] Cette disposition est abrogée.

communs, soit par fixation de prix anormaux, soit par tout autre avantage qui n'aurait pas été consenti à un tiers.

§ 10. Lorsqu'une entreprise de l'un des deux Etats, du fait de sa participation à la gestion ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat, fait ou impose à cette dernière, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient faites à une tierce entreprise, tous bénéfices qui auraient dû normalement apparaître au bilan de l'une des entreprises, mais qui ont été de la sorte transférés à l'autre entreprise peuvent, sous réserve des recours applicables en la matière, être incorporés aux bénéfices imposables de la première entreprise.

§ 11. Il est entendu que, lorsqu'une entreprise ayant son siège sur le territoire de l'un des deux Etats possède une installation commerciale ou industrielle sur le territoire de l'autre Etat, la situation de cette installation au regard des contributions et taxes des patentes sera réglée comme si ladite installation appartenait à une entreprise de même nature ayant son siège sur le territoire de cet autre Etat. En cas de double imposition, l'art. 11 de la Convention serait applicable.

§ 12. Au surplus, les autorités administratives supérieures conviendront, en tant que de besoin, dans des cas d'espèce ou pour certains groupes de cas, d'arrangements particuliers

concernant le partage de la compétence fiscale au sens de l'art. 4, par. 3[922].

Ad art. 11

§ 1. La procédure prévue à l'art. 11, par. 1, peut être introduite sans que le contribuable ait recouru à tous les degrés de la juridiction contentieuse; d'autre part, l'introduction de cette procédure n'empêche pas le contribuable de faire valoir les moyens de recours que lui accorde la loi.

§ 2. Le contribuable doit, en règle générale, présenter sa réclamation fondée sur l'art. 11, par. 1, dans le délai d'une année après l'expiration de l'année civile en laquelle il a eu connaissance de l'existence d'une double imposition, soit par la notification de bordereaux d'impôts, soit par la communication d'autres décisions officielles.

§ 3. L'autorité administrative supérieure au sens de la Convention est, pour la Suisse, l'Administration fédérale des

[922]Cette disposition est abrogée.

contributions et, pour la France, la Direction générale des Impôts.

VII - Annexe III : projet CDI 2013

Ce texte est une version provisoire. Seule la version qui sera publiée dans le Recueil officiel des lois fédérales (www.admin.ch/ch/f/as/) fait foi.

Texte original

Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions

---

La Confédération suisse

et

la République française,

désireuses de remplacer par une nouvelle convention la convention existante entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions signée à Paris le 31 décembre 1953, *sont convenues des dispositions suivantes:*

Art. 1 Successions visées

La présente Convention s'applique aux successions des personnes domiciliées au moment de leur décès dans un Etat contractant ou dans les deux Etats contractants.

Art. 2 Impôts visés

1. La présente Convention s'applique aux impôts sur les successions perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités territoriales, quel que soit le système de perception.
2. Sont considérés comme impôts sur les successions les impôts perçus par suite de décès sous forme d'impôts sur la masse successorale, d'impôts sur les parts héréditaires, de droits de mutation pour cause de décès.
3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont:
   a) en ce qui concerne la République française: les droits de mutation par décès (ci-après dénommés « impôt français »);
   b) en ce qui concerne la Confédération suisse: les impôts cantonaux et communaux sur la masse successorale ou les parts héréditaires (ci-après dénommés « impôt suisse »).
4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient.

Art. 3 Définitions générales

1. Au sens de la présente Convention, et à moins que le contexte n'exige une interprétation différente:

a) l'expression « Etat contractant » désigne suivant les cas la France ou la Suisse; l'expression « Etats contractants » désigne la France et la Suisse;

b) le terme « France » désigne les départements européens et d'outre-mer de la République française, y compris la mer territoriale et au-delà de celle-ci les zones sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la République française a des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources naturelles des fonds marins, de leur sous-sol et des eaux surjacentes;

c) le terme « Suisse » désigne la Confédération suisse;

d) l'expression « biens qui font partie de la succession d'une personne domiciliée dans un Etat contractant » comprend tout bien dont la dévolution ou la mutation est, en vertu de la législation d'un Etat contractant, soumise à un impôt visé par la Convention;

e) le terme « entreprise» désigne toute entreprise qui était exploitée personnellement par le défunt;

f) l'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un Etat contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre Etat contractant;

g) l'expression « autorité compétente » désigne:

i) dans le cas de la République française, le ministre chargé des finances ou son représentant autorisé

ii) dans le cas de la Confédération suisse, le Chef du Département fédéral des finances ou son représentant autorisé.

2. Pour l'application de la Convention par un Etat contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini, a le sens que lui attribue le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la Convention à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. Le sens attribué à un terme ou expression par le droit fiscal de cet Etat prévaut sur le sens attribué à ce terme ou expression par les autres branches du droit de cet Etat.

Art. 4 Domicile fiscal du défunt

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « personne domiciliée dans un Etat contractant » désigne toute personne dont la succession est, en vertu de la législation de cet Etat, soumise à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes dont la succession n'est soumise à l'impôt dans cet Etat que pour les biens qui y sont situés.

2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est domiciliée dans les deux Etats contractants, sa situation est réglée de la manière suivante:

a) cette personne est considérée comme domiciliée dans l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme domiciliée dans l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux);

b) si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats, elle est considérée comme domiciliée dans l'Etat où elle séjourne de façon habituelle;

c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme domiciliée dans l'Etat dont elle possède la nationalité;

d) si cette personne possède la nationalité des deux Etats ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

Art. 5 Biens immobiliers

1. Les biens immobiliers qui font partie de la succession d'une personne domiciliée dans un Etat contractant et sont situés dans l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. L'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés, étant entendu, toutefois, que les créances garanties par hypothèque ou autrement sur un immeuble ne sont pas considérées comme des biens immobiliers. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles. Les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

L'expression « biens immobiliers » comprend aussi les actions, parts ou autres droits dans une société, une fiducie ou toute autre institution ou entité, dont l'actif ou les biens sont constitués pour plus de 50 pour cent de leur valeur ou tirent plus de 50 pour cent de leur valeur -directement ou indirectement par l'interposition d'une ou plusieurs autres sociétés, fiducies, institutions ou entités - de biens immobiliers situés dans un Etat contractant ou de droits portant sur de tels biens.

3. Est réputé faire partie de la succession d'une personne domiciliée dans un Etat contractant un immeuble ou des immeubles appartenant à une société, une fiducie ou toute autre institution ou entité dont l'actif ou les biens sont constitués pour plus du tiers de leur valeur, ou tirent plus du tiers de leur valeur, directement ou indirectement par l'interposition d'une ou plusieurs autres sociétés, fiducies, institutions ou entités, de biens immobiliers situés dans un Etat contractant, ou de droits portant sur de tels biens, dont le défunt, seul ou conjointement avec son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et sœurs, détient plus de la moitié des actions, parts ou autres droits, directement ou par l'interposition d'une ou plusieurs autres sociétés, fiducies, institutions ou entités. La valeur de l'immeuble est prise en compte au prorata de la fraction des actions, parts ou autres droits attribuables au défunt.

4. Pour l'application des dispositions des paragraphes 2 et 3, ne sont pas pris en considération les biens immobiliers affectés par une société, une fiducie ou toute autre institution ou entité à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole, ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

5. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent également aux biens immobiliers d'une entreprise et aux biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant.

Art. 6 Biens mobiliers appartenant à un établissement stable ou à une base fixe

1. A l'exception des biens visés à l'article 7, les biens mobiliers d'une entreprise qui fait partie de la succession d'une personne domiciliée dans un Etat contractant, qui appartiennent à un établissement stable situé dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat.
2. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.
3. L'expression « établissement stable » comprend notamment:
   a) un siège de direction,
   b) une succursale,
   c) un bureau,
   d) une usine,
   e) un atelier et
   f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.
4. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.
5. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si:
   a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise;
   b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison;
   c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise;
   d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise;
   e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire;
   f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.
6. Les biens mobiliers qui font partie de la succession d'une personne domiciliée dans un Etat contractant et servent à l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant, qui appartiennent à une base fixe située dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat.

Art. 7 Navires, bateaux et aéronefs

1. Les navires et les aéronefs exploités en trafic international par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un Etat contractant ainsi que les biens mobiliers affectés à leur exploitation, qui font partie de la succession d'une personne domiciliée dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans le premier Etat.

2. Les bateaux servant à la navigation intérieure, exploités par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un Etat contractant, ainsi que les biens mobiliers affectés à leur exploitation, qui font partie de la succession d'une personne domiciliée dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans le premier Etat.

3. Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime est à bord d'un navire, ce siège est considéré comme situé dans l'Etat contractant où se trouve le port d'attache de ce navire, ou à défaut de port d'attache, dans l'Etat contractant dont l'exploitant du navire est un résident.

Art. 8 Autres biens

Les biens, quelle qu'en soit la situation, qui font partie de la succession d'une personne domiciliée dans un Etat contractant et qui ne sont pas visés aux articles 5, 6 ou 7 ne sont imposables que dans cet Etat.

Art. 9 Déduction des dettes

1. Les dettes garanties spécialement par des biens visés à l'article 5 sont déduites de la valeur de ces biens. Les dettes qui ne sont pas garanties spécialement par des biens visés à l'article 5 et ont leur contrepartie dans l'acquisition, la transformation, la réparation ou l'entretien de tels biens sont déduites de la valeur de ces derniers.

2. Sous réserve des dispositions du paragraphe 1, les dettes afférentes à un établissement stable visé au paragraphe 1 de l'article 6 ou à une base fixe visée au paragraphe 6 de l'article 6 sont déduites, suivant le cas, de la valeur de l'établissement stable ou de la base fixe.

3. Les dettes afférentes aux navires, bateaux et aéronefs visés à l'article 7 ainsi qu'aux biens mobiliers affectés à leur exploitation sont déduites de la valeur de ces navires, bateaux, aéronefs.

4. Les autres dettes viennent en déduction de la valeur des biens auxquels s'appliquent les dispositions de l'article 8.

5. Si une dette dépasse la valeur des biens dont elle est déductible dans un Etat contractant conformément aux dispositions des paragraphes 1, 2, ou 3, le solde est déduit de la valeur des autres biens imposables dans cet Etat.

6. Si les déductions visées aux paragraphes 4 ou 5 laissent un solde non couvert dans un Etat contractant, ce solde est déduit de la valeur des biens soumis à l'impôt dans l'autre Etat contractant.

7. Dans le cas où les dispositions des paragraphes 1 à 6 obligeraient un Etat contractant à opérer une déduction des dettes plus importante que celle qui est prévue par

sa législation, ces dispositions ne s'appliquent que dans la mesure où l'autre Etat contractant n'est pas tenu de déduire les mêmes dettes en vertu de sa propre législation.

8. Lorsqu'un Etat contractant impose un bien sur une fraction seulement de sa valeur, les dettes ne sont déduites qu'à proportion de cette fraction, nonobstant les dispositions des paragraphes précédents du présent article.

Art. 10 Divers

Le bénéfice d'une exonération totale ou partielle résultant de l'application de la présente Convention n'est pas accordé lorsque l'objectif principal du défunt ou de son héritier ou légataire a été d'obtenir une position fiscale plus avantageuse et que l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des stipulations concernées.

Art. 11 Elimination des doubles impositions

1. En ce qui concerne la France, les doubles impositions sont évitées de la manière suivante:

a) lorsque le défunt au moment du décès était domicilié en France :

aa) la France impose l'ensemble des biens qui font partie de la succession, y compris les biens qui sont imposables en Suisse conformément aux dispositions de la présente Convention, et accorde, sur cet impôt, une imputation d'un montant égal à l'impôt payé en Suisse pour les biens qui, à l'occasion du même évènement et conformément aux dispositions de la Convention, sont imposables en Suisse.

bb) l'imputation visée au aa) ne peut toutefois excéder la quote-part de l'impôt français, calculé avant cette imputation, correspondant aux biens à raison desquels l'imputation doit être accordée. Il est entendu que cette quote-part désigne:

- lorsque l'impôt dû à raison des biens considérés est calculé par application d'un taux proportionnel, le produit de la valeur nette de ces biens par le taux qui lui est effectivement appliqué ;
- lorsque l'impôt dû à raison des biens considérés est calculé par application d'un barème progressif, le produit de la valeur nette de ces biens par le taux résultant du rapport entre, d'une part, l'impôt effectivement dû à raison de la totalité des biens imposables selon la législation interne française et, d'autre part, la valeur nette de la totalité de ces biens.

b) nonobstant toute autre disposition de la présente Convention, lorsque le défunt au moment du décès était domicilié en Suisse, la France impose l'ensemble des biens meubles corporels et immeubles situés en France et accorde, sur cet impôt, l'imputation d'un montant égal à l'impôt payé en Suisse pour les biens qui, à

l'occasion du même événement, sont imposables ou ne sont imposables qu'en Suisse.

c) nonobstant toute autre disposition de la présente Convention, lorsqu'un héritier ou un légataire est domicilié en France au moment du décès du défunt, et l'a été pendant au moins huit années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens, la France impose tous les biens reçus par cette personne et, conformément aux dispositions de la législation française concernant l'imputation de l'impôt étranger, elle impute sur l'impôt calculé selon sa législation l'impôt payé en Suisse sur tous les biens autres que ceux qui, conformément aux dispositions des articles 5, 6 et 7 sont imposables en France.

d) il est entendu que l'expression « montant de l'impôt payé en Suisse » employée aux a), b) et c) désigne le montant de l'impôt suisse effectivement supporté à titre définitif à raison des biens considérés.

2. En ce qui concerne la Suisse, les doubles impositions sont évitées de la manière suivante:

La Suisse exempte de l'impôt les biens qui, conformément aux dispositions des articles 5 à 8 de la présente Convention, sont imposables en France. Toutefois, elle peut tenir compte de ces biens pour déterminer le taux de l'impôt applicable aux biens qui sont réservés à son imposition.

Art. 12 Non-discrimination

1. Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence.

2. Le terme « nationaux » désigne toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant.

Art. 13 Procédure amiable

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est résidente ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 12, à celle de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

3. Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention.

4. Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles, y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents.

Art. 14 Echange de renseignements

Pour appliquer les dispositions de la présente Convention, ou pour administrer ou appliquer la législation interne relative aux impôts visés à l'article 2, les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents conformément aux stipulations de l'article 28 de la convention entre la France et la Suisse du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ensemble un protocole).

Art. 15 Notification des créances fiscales

Les Etats contractants se prêteront mutuellement assistance et appui pour la notification des actes et documents relatifs au recouvrement des impôts visés à l'article 2, conformément aux stipulations de l'article 28 bis de la convention entre la France et la Suisse du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ensemble un protocole).

Art. 16 Membres des missions diplomatiques et des postes consulaires

1. Les dispositions de la présente Convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les agents diplomatiques ou les fonctionnaires consulaires en vertu soit des règles générales du droit international, soit des dispositions d'accords particuliers.

2. Nonobstant les dispositions de l'article 4, toute personne physique qui est membre d'une mission diplomatique, d'un poste consulaire ou d'une délégation permanente d'un Etat contractant situés dans l'autre Etat contractant ou dans un Etat tiers est considérée, aux fins de la Convention, comme domiciliée dans l'Etat accréditant, à condition que:

a) conformément au droit international, sa succession ne soit pas assujettie à l'impôt dans l'Etat accréditaire pour les biens situés en dehors de cet Etat, et que

b) la totalité de la succession soit imposable dans l'Etat accréditant de la même façon que les successions de personnes domiciliées dans cet Etat.

3. La Convention ne s'applique pas aux successions de fonctionnaires d'organisations internationales ou personnes membres d'une mission diplomatique, d'un poste consulaire ou d'une mission permanente d'un Etat tiers lorsque ces organisations, organes, fonctionnaires ou personnes se trouvent sur le territoire d'un Etat contractant et que leurs successions ne sont pas soumises dans un Etat contractant au même régime fiscal que les successions des personnes domiciliées dans cet Etat.

Art. 17 Entrée en vigueur

1. Chacun des Etats contractants notifiera à l'autre l'accomplissement des procédures requises en ce qui le concerne pour l'entrée en vigueur de la présente Convention. Celle-ci entrera en vigueur le 1er jour du mois suivant le jour de réception de la dernière de ces notifications.

2. Les dispositions de la présente Convention s'appliqueront aux successions de personnes dont le décès interviendra à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente Convention.

3. La convention entre la République française et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions du 31 décembre 1953 est abrogée à la date d'entrée en vigueur de la présente Convention. Toutefois, les dispositions de la première convention mentionnée continueront de s'appliquer aux successions survenues avant la date à laquelle les dispositions de la présente Convention deviennent applicables.

Art. 18 Dénonciation

1. La présente Convention demeurera en vigueur sans limitation de durée. Toutefois, chacun des Etats contractants pourra la dénoncer moyennant un préavis notifié par la voie diplomatique au moins six mois avant la fin de toute année civile.

2. Dans ce cas, la présente Convention s'appliquera pour la dernière fois aux successions de personnes décédées avant l'expiration de l'année civile pour la fin de laquelle la dénonciation aura été notifiée.

En foi de quoi les soussignés, dûment autorisés à cet effet, ont signé la présente Convention.

Fait à Paris, le 11 juillet 2013 , en double exemplaire, en langue française.

Pour la Confédération suisse:	Pour la République française:

Protocole additionnel à la Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions

Lors de la signature de la Convention entre les deux Etats en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, en date du 11 juillet 2013, la Confédération suisse et la République française sont convenues des dispositions complémentaires suivantes:

I – Pour l'application de l'article 14 de la Convention, il est entendu qu'en vertu du a) du point XI du protocole additionnel à la convention entre la France et la Suisse du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ensemble un protocole), l'autorité compétente de l'Etat requérant doit indiquer à l'autorité compétente de l'Etat requis l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification.

II – Pour l'application de l'article 14 de la Convention, il est entendu qu'en vertu du e) du point XI du protocole additionnel à la convention entre la France et la Suisse du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ensemble un protocole), dans les cas où l'autorité compétente de l'Etat requérant a, dans le cadre d'une demande de renseignements de nature bancaire, connaissance du nom de l'établissement tenant le compte de la personne objet du contrôle ou de l'enquête, elle doit le fournir à l'autorité compétente de l'Etat requis.

III – Pour l'application de l'article 14 de la Convention, il est entendu que les a) à e) du point XI du protocole additionnel à la convention entre la France et la Suisse du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ensemble un protocole), doivent être interprétés de manière à ne pas faire obstacle à un échange effectif de renseignements.

IV – Les dispositions des I, II et III valent également pour l'application de l'article 28 de la convention entre la France et la Suisse du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ensemble un protocole).

En foi de quoi, les soussignés, dûment autorisés, ont signé le présent protocole.

Fait à Paris, le 11 juillet 2013, en double exemplaire, en langue française.

Pour la Confédération suisse:	Pour la République française:

VIII - Annexe IV :Modèle OCDE CDI successions et donations

MODÈLE DE CONVENTION DE DOUBLE IMPOSITION

CONCERNANT
LES SUCCESSIONS ET LES DONATIONS

DE 1982

Rapport
du Comité des Affaires Fiscales
de l'OCDE

1982

Partie II

LE MODÈLE DE CONVENTION

SOMMAIRE DE LA CONVENTION

TITRE ET PRÉAMBULE

Chapitre I

Champ d'application de la Convention

Art. 1 Successions et donations visées
Art. 2 Impôts visés

Chapitre II

Définitions

Art. 3 Définitions générales
Art. 4 Domicile fiscal

Chapitre III

Règles d'imposition

Art. 5 Biens immobiliers
Art. 6 Biens mobiliers appartenant à un établissement stable ou à une base fixe
Art. 7 Autres biens
Art. 8 Déduction des dettes

Chapitre IV

Méthodes pour éliminer les doubles impositions

Art. 9A Méthode d'exemption
Art. 9B Méthode d'imputation

Chapitre V

Dispositions spéciales

Art. 10 Non-discrimination
Art. 11 Procédure amiable
Art. 12 Échange de renseignements
Art. 13 Agents diplomatiques et fonctionnaires consulaires
Art. 14 Extension territoriale

Chapitre VI

Dispositions finales

Art. 15 Entrée en vigueur
Art. 16 Dénonciation

CLAUSE TERMINALE

TITRE DE LA CONVENTION

**Convention entre (l'État A) et (l'État B)
en vue d'éviter les doubles impositions
en matière d'impôts
sur les successions et sur les donations.**

PRÉAMBULE DE LA CONVENTION

Note : Le Préambule de la Convention sera rédigé conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.

Chapitre I

CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Article 1

SUCCESSIONS ET DONATIONS VISÉES

La présente Convention s'applique :

a) aux successions des personnes domiciliées au moment de leur décès dans un État contractant ou dans les deux États contractants ; et
b) aux donations faites par des personnes domiciliées au moment de la donation dans un État contractant ou dans les deux États contractants.

Article 2

IMPOTS VISÉS

1. La présente Convention s'applique aux impôts sur les successions et sur les donations perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.

2. Sont considérés comme impôts sur les successions, les impôts perçus par suite de décès sous forme d'impôts sur la masse successorale, d'impôts sur les parts héréditaires, de droits de mutations ou d'impôts sur les donations pour cause de décès. Sont considérés comme impôts sur les donations, les impôts perçus sur les mutations entre vifs du seul fait de la gratuité totale ou partielle de la mutation.

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont :

a) (dans l'État A) : . . . . . .
b) (dans l'État B) : . . . . . .

4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des États contractants se communiquent à la fin de chaque année les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives.

Chapitre II

DÉFINITIONS

Article 3

DÉFINITIONS GÉNÉRALES

1. Au sens de la présente Convention, et à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

a) l'expression « biens qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un État contractant » comprend tout bien dont la dévolution ou la mutation est en vertu de la législation d'un État contractant, soumise à un impôt visé par la Convention ;

b) l'expression « autorité compétente » désigne :

i) (dans l'État A) : . . . . . .

ii) (dans l'État B) : . . . . . .

2. Pour l'application de la Convention par un État contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

Article 4

DOMICILE FISCAL

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « personne domiciliée dans un État contractant » désigne toute personne dont la succession ou la donation est, en vertu de la législation de cet État, soumise à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes dont la succession ou la donation n'est soumise à l'impôt dans cet État que pour les biens qui y sont situés.

2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est domiciliée dans les deux États contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

a) cette personne est considérée comme domiciliée dans l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme domiciliée dans l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États, elle est considérée comme domiciliée dans l'État où elle séjourne de façon habituelle ;

c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux États ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme domiciliée dans l'État dont elle possède la nationalité ;

c) si cette personne possède la nationalité des deux États ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est domiciliée dans les deux États contractants, elle est considérée comme domiciliée dans l'État où son siège de direction effective est situé.

Chapitre III

RÈGLES D'IMPOSITION

Article 5

BIENS IMMOBILIERS

1. Les biens immobiliers qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un État contractant et sont situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. L'expression «biens immobiliers» a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ; les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent également aux biens immobiliers d'une entreprise et aux biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant.

Article 6

BIENS MOBILIERS APPARTENANT A UN ÉTABLISSEMENT STABLE OU A UNE BASE FIXE

1. Les biens mobiliers d'une entreprise qui fait partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un État contractant, qui appartiennent à un établissement stable situé dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État.

2. Au sens de la présente Convention, l'expression «établissement stable» désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

3. L'expression «établissement stable» comprend notamment :

a) un siège de direction,
b) une succursale,
c) un bureau,
d) une usine,
e) un atelier, et
f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

4. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.

5. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas «établissement stable» si :

a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;
b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;
c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;
e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;
f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

6. Les biens mobiliers qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un État contractant et servent à l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant, qui appartiennent à une base fixe située dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État.

Article 7

AUTRES BIENS

Les biens, quelle qu'en soit la situation, qui font partie de la succession ou d'une donation d'une personne domiciliée dans un État contractant et qui ne sont pas visés aux articles 5 et 6 ne sont imposables que dans cet État.

Article 8

DÉDUCTION DES DETTES

1. Les dettes garanties spécialement par des biens visés à l'article 5 sont déduites de la valeur de ces biens. Les dettes qui ne sont pas garanties spécialement par des biens visés à l'article 5 et ont leur contrepartie dans l'acquisition, la transformation, la réparation ou l'entretien de tels biens, sont déduites de la valeur de ces derniers.

2. Sous réserve des dispositions du paragraphe 1, les dettes afférentes à un établissement stable visé au paragraphe 1 de l'article 6 ou à une base fixe visée au paragraphe 6 de l'article 6, sont déduites, suivant le cas, de la valeur de l'établissement stable ou de la base fixe.

3. Les autres dettes viennent en déduction de la valeur des biens auxquels s'appliquent les dispositions de l'article 7.

4. Si une dette dépasse la valeur des biens dont elle est déductible dans un État contractant conformément aux dispositions des paragraphes 1 ou 2, le solde est déduit de la valeur des autres biens imposables dans cet État.

5. Si les déductions visées aux paragraphes 3 ou 4 laissent un solde non couvert dans un État contractant, ce solde est déduit de la valeur des biens soumis à l'impôt dans l'autre État contractant.

6. Dans le cas où les dispositions des paragraphes 1 à 5 obligeraient un État contractant à opérer une déduction de dettes plus importante que celle qui est prévue par sa législation, ces dispositions ne s'appliquent que dans la mesure où l'autre État contractant n'est pas tenu de déduire les mêmes dettes en vertu de sa propre législation.

Chapitre IV

MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

Article 9A

MÉTHODE D'EXEMPTION

1. L'État contractant dans lequel était domicilié le défunt au moment du décès ou le donateur au moment de la donation exempte de l'impôt les biens qui, à l'occasion du même événement et conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant.

2. Le premier État contractant exempte également de l'impôt les biens qui, à l'occasion d'une donation antérieure et conformément aux dispositions de la Convention, étaient imposables dans l'autre État contractant. Cependant, le premier État n'exempte pas les biens qui étaient imposables dans cet État conformément aux dispositions des articles 5 ou 6 de la Convention.

3. Dans chaque cas, le premier État contractant peut tenir compte des biens exemptés pour calculer le montant de l'impôt applicable aux autres biens.

Article 9B

MÉTHODE D'IMPUTATION

1. L'État contractant dans lequel était domicilié le défunt au moment du décès ou le donateur au moment de la donation accorde, sur l'impôt calculé selon sa législation, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans l'autre État contractant pour les biens qui, à l'occasion du même événement et conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans cet autre État.

2. Le premier État contractant accorde également sur cet impôt une déduction d'un montant égal à l'impôt qui, conformément aux dispositions de la Convention, a été payé dans l'autre État contractant à l'occasion d'une donation antérieure, dans la mesure où cette déduction n'a pas été accordée, au moment de cette donation, en application des dispositions du paragraphe 1. Cependant, le premier État n'accorde aucune déduction au titre de l'impôt payé pour les biens qui étaient imposables dans cet État conformément aux dispositions des articles 5 ou 6 de la Convention.

3. Les déduction visées aux paragraphes 1 et 2 ne peuvent toutefois excéder la fraction de l'impôt du premier État contractant, calculé avant ces déductions, correspondant aux biens à raison desquels les déductions doivent être accordées.

Chapitre V

DISPOSITIONS SPÉCIALES

Article 10

NON-DISCRIMINATION

1. Les nationaux d'un État contractant, quel que soit leur domicile, ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État qui se trouvent dans la même situation.

2. Le terme «nationaux» désigne :

   a) toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un État contractant ;

   b) toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un État contractant.

3. Les apatrides qui sont domiciliés dans un État contractant ne sont soumis dans l'un ou l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de l'État concerné qui se trouvent dans la même situation.

4. Les dispositions du présent article s'appliquent, nonobstant les dispositions de l'article 2, aux impôts de toute nature ou dénomination.

Article 11

PROCÉDURE AMIABLE

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou l'autre État contractant. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants.

3. Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents. Si des échanges de vue oraux semblent devoir faciliter cet accord, ces échanges de vues peuvent avoir lieu au sein d'une Commission composée de représentants des autorités compétentes des États contractants.

Article 12

ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1. Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État ;

b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État ;

c) de fournir des renseignements qui révèleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

Article 13

AGENTS DIPLOMATIQUES ET FONCTIONNAIRES CONSULAIRES

Les dispositions de la présente Convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les agents diplomatiques ou les fonctionnaires consulaires en vertu soit des règles générales du droit international, soit des dispositions d'accords particuliers.

Article 14

EXTENSION TERRITORIALE

1. La présente Convention peut être étendue, telle quelle ou avec les modifications nécessaires [à toute partie du territoire de (l'État A) ou de (l'État B) qui est spécifiquement exclue du champ d'application de la Convention ou] à tout État ou territoire dont (l'État A) ou (l'État B) assume les relations internationales, qui perçoit des impôts de nature analogue à ceux auxquels s'applique la Convention. Une telle extension prend effet à partir de la date, avec les modifications et dans les conditions, y compris les conditions relatives à la cessation d'application, qui sont fixées d'un commun accord entre les États contractants par échanges de notes diplomatiques ou selon toute autre procédure conforme à leurs dispositions constitutionnelles.

2. A moins que les deux États contractants n'en soient convenus autrement, la dénonciation de la Convention par l'un d'eux en vertu de l'article 16 mettra aussi fin, dans les conditions prévues à cet article, à l'application de la Convention [à toute partie du territoire de (l'État A) ou de (l'État B) ou] à tout État ou territoire auquel elle a été étendue conformément au présent article.

Note : Les mots entre crochets visent le cas où, en vertu d'une disposition spéciale, la Convention ne s'applique pas à une partie du territoire d'un État contractant.

Chapitre VI

DISPOSITIONS FINALES

Article 15

ENTRÉE EN VIGUEUR

1. La présente Convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés ..... aussitôt que possible.

2. La Convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification et ses dispositions seront applicables :

a) (dans l'État A) : . . . . . .
b) (dans l'État B) : . . . . . .

Article 16

DÉNONCIATION

La présente Convention demeurera en vigueur tant qu'elle n'aura pas été dénoncée par un État contractant. Chaque État contractant peut dénoncer la Convention par voie diplomatique avec un préavis minimum de six mois avant la fin de chaque année civile postérieure à l'année ..... Dans ce cas, la Convention cessera d'être applicable :

a) (dans l'État A) : . . . . . .
b) (dans l'État B) : . . . . . .

CLAUSE TERMINALE

Note : La clause terminale sera rédigée conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.

Bibliographie

I. Articles non scientifiques

Bilan, Abolition des forfaits fiscaux: ce que cache la votation, 1 septembre 2014.

Bardot, A, Le risque de requalification fiscale des français imposés à la dépense, Le temps, 15 mars 2019.

L'Agefi, 23.04.2013, "Convention franco-suisse en opposition avec l'UE", De Joncaire, Nicolette.

Le Temps, 23.02.2013, "Concessions arrachées à la France", Favre, Alexis.

Le Temps, Pascal Broulis accusé d'optimisation fiscale, 9 février 2018

Les échos, L'exécutif renonce à supprimer l'exit tax, 15 septembre 2018

Orliac, N., Où les Français achètent-ils leurs résidences secondaires?, Le Figaro, 12 août 2019

II. Articles, actes de conférences

Ancel, B., Réserves héréditaires et principes essentiels du droit français, Revue critique de droit international privé, 2018, p.8

Andrier, P., La société civile française et le résident en Suisse, Revue de droit privé et fiscal du Patrimoine, Schulthess Editions romandes,2012, pp 1-27

Buschbaum.M, Simon, U., Les propositions de la Commission européennes relatives à l'harmonisation des règles de conflit de lois sur les biens patrimoniaux des couples mariés et des partenariats enregistrés : Rev. crit. DIP 2011, p. 801

Bayle, P., Weniger, O. Successions franco-suisses: Enjeux et expériences pratiques après la dénonciation de la convention fiscale, Journée de droit successoral 2016, Stämpfli Verlag AG, 2016, pp 97-121.

Besson, S., Amman, O., «L'interprétation des accords bilatéraux Suisse-UE – Une lecture de droit international », 2013/2014 Annuaire de droit européen – Jahrbuch für Europarecht 331-358.

Bianchi, F, Quelques reflexions sur le prix dans une vente immobilière, Revue de droit privé et fiscal du patrimoine, Schulthess Editions romandes, 2009, pp 31-37

Bianchi, F., Gros, S., »Financement d'un bien immobilier par une personne à l'étranger : quelques reflexions-confusions »- autour d'un arrêt récent du Tribunal Fédéral », Revue de droit privé et fiscale du patrimoine, 2017, pp 58-70.

Bindschelder, ., « La protection de la propriété privée en droit international public», Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye, 1956, II, pp. 173 et s.

Blay-Grabadarczyk K., « Le droit de propriété, un droit fondamental comme les autres ? », Europe n° 6, Juin 2014, étude 4.

Bokdam Tognetti, E., Libre circulation des capitaux et pays tiers : la fragilité du permafrost : Revue de jurisprudence fiscale, n°4, 2014, p.315.

Bonetti, D., Le régime matrimonial et les successions Reconnaissance et application en droit international, l'Expert Comptable Suisse, 12/2012, pp989-993.

Bonomi, A., Le règlement européen sur les successions et son impact pour la Suisse, La Semaine judiciaire – doctrine, Société genevoise de droit et de législation, 2014 II pp. 391-433

Bonomi, A., Les Règlements européens sur les régimes matrimoniaux et les effets patrimoniaux des partenariats enregistrés – un premier regard depuis la Suisse, P.-H. Steinauer, M. Mooser et A. Eigenmann (éd.), Journée de droit successoral 2019 pp. 170-204.

Brodard, J., Panorama de la fiscalité immobilière dans le canton de Fribourg, Revue fribourgeoise de jurisprudence, Kantonsgericht, 2017, pp 119-144.

Bugris, S., La Convention franco-suisse de double imposition en matière de successions, Revue de droit fiscal, RDAF 2013 II pp. 545-605.

Callé, P., La loi applicable au contrat de vente immobilière : quid des règles impératives ?, La semaine juridique-notariale et immobilière, N°26, 28 juin 2013,pp 28-33.

Buschbaum, M., Simon, U., Les propositions de la Commission européennes relatives à l'harmonisation des règles de conflit de lois sur les biens patrimoniaux des couples mariés et des partenariats enregistrés : Rev. crit. DIP 2011, p. 801

Cattalano-Cloarec, G., Les prêts en francs suisses sont suspects !, L'essentiel droit des contrats, n°5, 02/05/2017, p 3

Cazaillet,S., France — Danemark : des relations fiscales pas très conventionnelles — Questions à Maximilien Jazani, Managing Partner, Manswell, Lexbase Hebdo édition fiscale n˚527 du 16 mai 2013

Crône, R., Perreau-Saussine, L., Expatriation : quelle organisation patrimoniale, La semaine juridique – notariale et immobilière, n°48, 1er décembre 2017

Crône, R., Les donations, les testaments et les donations partages en DIP, n°25, Defrénois 18 juin 2020, n° 159z3, p. 58.

Danon, Robert ; Gutmann, Daniel, présentation lors des Rencontres des groupements français et suisse, SESSION 1 Impôt sur le revenu / forfait fiscal et impôt sur la fortune, 29 et 30 avril 2015, Maison de l'Amérique Latine, Paris.

Dauchez, Oliver, Revue de droit fiscal, 6 juin 2013, Article 4-6, b de la convention franco-suisse : dans quelles conditions les contribuables soumis en Suisse au régime du « forfait » sont-ils résidents au sens de cette convention ?, numéro 23

De Mitri, T., Impôt sur les gains immobiliers / ATF 141 II 207 du 9 février 2015 [Traitement fiscal des gains immobiliers en cas d'impositions différées successives], RDAF 2017 II , Association Henri Zwahlen pour le développement du droit administratif et du droit fiscal, 2017, p p. 168-170

Dedieu, P., IFI, questions choisies, Revue de droit fiscal, N°9, 5 mars 2018

Defrénois flash 14 janvier 2019, n°148 r0, p1

Defrénois flash 10 janvier 2019, n°144 h2, p5

Defrénois flash 20 mai 2019, n° 150v9, p. 12

Defresnois, Derniers avis rendus par le comité de l'abus de droit fiscal, Détournement de l'éxonération d'IR des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance (aff.n°s 2017-01 à 2017- 05), 14/12/2017, n°31-33, p 8.

Delaunoy, B., L'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux, Droit fiscal, n°47, 2012.

Devisme, M., L'analyse de la situation matrimoniale de l'acquéreur ou du vendeur dans un contexte international : une démarche essentielle, La semaine juridique-notariale et immobilière, N°26, 28 juin 2013,pp 33-39

Dinh, E., Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014. Revue de droit fiscal, 2015

Faltin, A., Traitement fiscal des profits immobiliers, Beiträge zum Handelsrecht 2015, Schulthess Juristische Medien AG, 2015, pp 121-148.

Flückiger, A., Die Mehrwertsteuer bei offentlich beurkundeten Grundstückgeschäften, RNRF 77 p. 73

Fontanet, R.P., Coup d'oeil sur l'évolution actuelle du notariat en Europe, Revue de droit privé et fiscal du Patrimoine, Schulthess Editions romandes, 2016, pp 122-134

Fontanet, R.P., Le prêt contracté à l'étranger : l'exemple suisse, La semaine juridique – notariale et immobilière, n°25, 28 juin 2013, pp 55-59

Fouquet, O., Peut-on distinguer la résidence et la nationalité des sociétés ?, revue trimestrielle de droit commercial et de droit économique, édition Dalloz, 2010 p.819

Frémaux, N., Leturcq, M., Plus ou moins mariés : l'évolution du mariage et des régimes matrimoniaux en France, Economie et statistiques, n°462-463, 2013.

Frionnet, C., Déduction du passif : un dispositif IFI potentiellement inéquitable ou pour le moins pénalisant, Option Finance, 27 novembre 2017

Gaudemet-Tallon, H., Les conflits de lois en matière de régimes matrimoniaux : tendances actuelles en droit comparé, Travaux du comité français en droit international privé, n°30-32, 1972, pp197-228.

Gazette du Palais, Offre de crédit immobilier en francs suisses, n°234, 22/08/2015, p 10

Gilliéron, P.R., La mise en œuvre de la concention de Lugano : un grain de sable, Journal des tribunaux- Poursuites II, Société du Journal des tribunaux, 2008, pp 107-121

Glover-Bondeau, S., Acquisition ou cession d'un immeuble en France par un mineur de nationalité étrangère ou résidant à l'étranger, La semaine juridique – notariale et immobilière, N°26, 28 juin 2013

Grell, B., « Financement d'immeuble et Lex Koller », Trex – l'expert fiduciaire, 2017. pp 168-169

Grimaldi, C., Acquisition d'un immeuble par une société civile immobilière : quelle(s) protection(s), issu de Defrénois. 15/06/2016, n°11, pp 611-614.

Grossen, J.M, « L'acte authentique, notion de droit fédéral », Revue suisse du notariat et du registre foncier Zürcher Notariatsverein, n°48/1967, pp 321-327.

Grundstücklauf/La vente immobilière Beiträge der Weiterbildungsseminare der Stiftung Sweizeriches Notariat vom 20.Januar 2009 in Zürich und Lausanne, , Schulthess Juristische Medien AG, 2010, pp 15-37.

Guiguet-Schielé, Q., La réserve héréditaire face à l'autorité de chose jugée d'un jugement prononçant l'exequatur d'une décision étrangère, Dalloz actualité 30 juillet 2018.

Guillaume, F., L'extension de la portée de de l'élection de droit en matière successorale, Successio, revue de droit successoral, 3/19. P.224- 237

Hottelier, M,. La garantie constitutionnelle de la propriété en droit fédéral suisse : Fondement, contenu et fonctions. In: Revue internationale de droit comparé. Vol. 49 N°1, Janvier-mars 1997. pp. 135-157.

Jacquin, S.,Dénonciation par la France de la convention franco-suisse en matière de droits de succession, La semaine juridique notariale et immobilière, n°37, 12 septembre 2014, pp.5-6.

Jandin, N., Vente d'un immeuble loué, Der Grundstückkauf / La vente immobilière Beiträge der Weiterbildungsseminare der Stiftung Schweizerisches Notariat vom 20. Januar 2009 in Zürich und Lausanne, Schulthess Juristische Medien AG, 2010, pp 449-468

Jaoul, M., La détermination de la résidence habituelle à l'aune des réseaux sociaux, Dalloz actualité 20 juin 2019

Koller, A., Der Grunstücklauf, Schweizerischer Anwaltsverband, N°107, 2017, pp 107-118.

Kornprobst, E., cession des droits sociaux, régime fiscal, Régime des plus-values sur titres de sociétés à prépondérance immobilière, répertoire des sociétés, janvier 2017

Lagarde, P, Règlement n° 650/2012 sur les successions, Répertoire de droit international, Dalloz, 2014.

Lardeux, G., Le mythe de l'unité successorale, Recueil Dalloz 2009 p.1658

Le Mentec, F., Convention fiscale franco-danoise : détermination de la date d'effet de la dénonciation, Revue de droit fiscal, n°° 7-8. 13 février 2014, pp 1-4.

Le Mentec, F., La dénonciation de conventions fiscales : une tendance de fond ? Revue de droit fiscal n°30-35, 26 juillet 2012, pp 1-3.

Legrand, V, Règle de compétence exclusive du règlement de Bruxelles I en matière de droit réels immobiliers, Petites affiches, n°124, 22 juin 217, pp 12-14..

Lequette, Y., La règle de l'unité de la succession après la loi du 3 décembre 2001 : Continuité ou rupture ?, Etudes Simler, Dalloz, 2006, p. 167 s.

Leupin, Y., La prise en compte de la masse successorale étrangère en droit successoral suisse – Etude de droit suisse et de droit comparé (cité: Leupin), p. 176 ss; Dutoit, Droit international privé suisse, 4 ème édition (cité: Dutoit), n. 4 ad art. 86.

Leupin, Y., Les effets de la scission successorale en droit suisse, Schulthess Juristische Medien AG, 2011, pp. 150-166.

Lexbase, traitement d'une plus-value réalisée par une société civile suisse au regard de la convention fiscale, n°3618BIT.

Maitrot de la Motte, A., Dans quelle mesure l'article 164 C du CGI restreint-il la liberté de circulation des capitaux ?, note sous CE, plén.fisc., 11 avril 2014, n°332885, min.c/Mme Lappe : Jurisdata 2014-008221, Droit fiscal, n°25, 2014.

Maitrot de la Motte, A., Les résidents des États tiers à l'Union européenne face à l'imposition discriminatoire des plus-values immobilières : réflexions sur les protections offertes par les conventions

fiscales internationales et le droit de l'Union européenne, Revue de droit fiscal, n°25, 20 juin 2013

Mallaret, A., Exonération des plus-values de cession de l'habitation principale ou de la résidence secondaire : L'exclusion des non-résidents est elle contraire aux engagements internationaux de la France ?, Revue de droit fiscal, N°12, 24 mars 2016.

Matthey, S., Blanchiment de fraudes fiscales : les conséquences des nouveaux articles 305 bis Ch.1 bis CPS et 14 Al.4 DPA, La semaine judiciaire doctrine, Société genevoise du droit et de la législation, 2016, pp 285-322.

Maublanc, J.P., Modalités d'évaluation de demeures historiques présentant un caractère exceptionnel, La semaine Juridique Notariale et Immobilière n°19, 9 mai 2008, 120, La revue fiscale notariale n°5, mai 2008, comm. 68

Maublanc, J.P., Inconventionalité du taux de tiers frappant les plus-values immobilières des non-résidents, AJDI 2013, p.811.

Maublanc, J.P., Les nouvelles dispositions fiscales, AJDJ, 2019, p.196.

Maumelat, M., L'acquisition d'un immeuble en France par le biais d'une société étrangère, La semaine juridique – notariale et immobilière, N°26, 28 juin 2013, pp 49-54.

Meier, P., Droit de Tutelle et actes immobiliers : questions choisies, Revue du droit de tutelle, Konferenz für kinder- und Erwachsenenschutz KOKES, 2008, pp 251-292.

Méthode d'évaluation de la valeur vénale d'un bien immobilier atypique, La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n°9, 29 février 2008, act.273 ; La semaine Juridique Edition Générale, n°12, 19 mars 2008, IV 1525, Méthode d'évaluation de la valeur vénale d'un bien immobilier atypique, La revue fiscale notariale n°4, avril 2008, comm. 56

Modigliani, F.; Miller, M. (1958). "The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment". American Economic Review. 48 (3): 261–297

Modigliani, F.; Miller, M. (1963). "Corporate income taxes and the cost of capital: a correction". American Economic Review. 53 (3): 433–443

Mosser, M., La responsabilité disciplinaire du notaire, Revue fribourgeoise de jurisprudence, n°I, Kantonsgericht, 2002, pp 285-301

Mundell, R.,, « The Monetary Dynamics of International Adjustement under Fixed and Flexible Exchange Rates », Quarterly Journal of Economics, vol 74, 1960.

Navez, E.J L'encadrement de la fiscalité des successions par le droit de l'Union européenne : vers une élimination progressive des obstacles à la circulation des personnes et des patrimoines ? Revue de droit fiscal, n° 43-44. 25 octobre 2012, pp 2-9.

Naz, D., Rubido, J.M., Questions pratiques en droit successoral France- Suisse et le règlement européen sur les successions Revue de droit privé et fiscal du Patrimoine, Schulthess Editions romandes, 2013 p. 49-79.

Nedelcheva, A., La coordination des systèmes nationaux de sécurité sociale à la lumière des libertés de circulation : complexité ou insuffisance de la réglementation ?, Les petites affiches, N°244, 07/12/2017.

Negrin, O., L'usufruitier de parts d'une SCI peut bénéficier de déficit fonciers imputables, L'essentiel droit de l'immobilier et urbanisme, n°01, 01/01/2018, p4

Ountoulakis, C, D'andrès, J., Wohlgemuth, J., Quelques enjeux de l'interaction entre le droit foncier, le droit de la protection de l'adulte et le droit de la famille, Revue suisse du notariat et du registre foncier, Zürcher Notaraitsverein, 98/2017, pp 1-28

Padoa-Schioppa, T. (1982), Capital Mobility: Why is the Treaty Not Implemented?, in Padoa-Schioppa, T. (1994), The Road to Monetary Union in Europe, Oxford: Clarendon Press

Pando, A., La réforme de la taxation des plus-values immobilières adoptée définitivement », Les petites affiches, n°185, 16/09/2011, p.3

Passaplan, J., La responsabilité du notaire : aspects théoriques et actualité jurisprudentielle, La pratique contractuelle 5 Symposium en droit des contrats, 2016, pp 157-167.

Perreau-Saussine, L., Sociétés civiles immobilières : aspects de droit international privé, La semaine juridique – notariale et immobilière, N°47, 22 novembre 2013, pp 64-69.

Perreau-Saussine, L., SCI, Aspects de droit international privé, La Semaine Juridique. Notariale et Immobilière, n°47, 2013.

Perrotin, F., Plus-values immobilières perçues par les résidents suisses, Les Petites affiches, n°49, 10/03/2014, p.3

Perrotin, F., Affaire de Ruyter : dernier acte ?, LPA 20 juin 2019, n° 145a5, p. 4

Perrotin, F., Associés non résidents et taxation des plus values immobilières, Les petites affiches, n°251, 17 décembre 2014.

Perrotin, F., Fiscalité des sociétés de personnes : le sort des associées non résidents, Les Petites affiches, n°178, 07/09/2011.

Perrotin, F., Plus-values immobilières des non-résidents, LPA 17 juin 2019, n° 144n2, p. 4

Perrotin, F., Jurisprudence de Ruyter : la position du Conseil constitutionnel, Les petites affiches, n°82, 25/04/2017

Plagnet, B., Procédés techniques de suppression des doubles impositions, fasc.352, jurisclasseur droit international, 22 août 2014**.**

Pollaud-Dulian, F., « Déshériter ses enfants : mode d'emploi », RTDCom. Revue trimestrielle de droit commercial et de droit économique, N° 1, 2018, p. 110

Quilici Sandrine, Le casse tête du contentieux de l'évaluation, Droit fiscal n° 28, 15 juillet 2010, p 22 s.

Rebattet, P., Les chausse-trappes fiscales de la donation internationale : rappel fiscal et dons manuels à l'étranger, La revue fiscale du patrimoine, n°3, mars 2018, pp 36-38

Rebattet, P., Donations internationales : Les clés de l'optimisation fiscale de la transmission, La revue fiscale du patrimoine, n°3, Mars 2018.

Rédaction collective, Achat de logements par les étrangers en France, Defrénois 7 févr. 2019, n° 145h9, p. 15.

Rédaction collective, Achat de logements par les étrangers en France, Defrénois 7 févr. 2019, n° 145h9, p. 15.

Rédaction collective , Anticiper les futures donations partage, Droit et Patrimoine, Nº 254, 1er janvier 2016.

Reifen, N., Le contrat de vente immobilière, l'expert comptable suisse, 10/05, pp 801-802

Revillard, M., Propositions de règlements communautaires sur les régimes matrimoniaux et les effets patrimoniaux des partenariats : LPA 2011, n° 131, p. 3.

Rivier, J.M., L'interprétation des conventions de double imposition, RDAF 56, 2000, pp 113-134.

Roche, D., Plus values immobilières des non-résidents : quel avenir pour l'article 244 A du CGI ? La revue fiscale du patrimoine, n°1, janvier 2013.

Rumpf, J.D., « la réception à l'étranger de l'acte authentique français », La semaine juridique-notariale et immobilière, N°29, 18 juillet 2014.

Savouré, B., La planification confrontée à la mobilité des personnes : le rapport des donations dans un contexte international, La semaine juridique – notariale et immobilière, n°18, 2 mai 2014

Schmidt, J., Si une société civile immobilière est propriétaire de la résidence principale, l'exonération concernant la plus-value immobilière faite sur la résidence principale est-elle maintenue ?, Revue de droit immobilier n° 393, 1995.

Serlooten, P., Associés non-résidents d'une société de personnes : comment échapper à l'impôt, Bulletin Joly Sociétés, n°12, 01/12/2011.

Steinauer, P.H., Tercier, P., La forme authentique in Séminaire de droit privé de la faculté de droit de Fribourg, Journée juridique à l'intention des notaires, 3 octobre 1989

Stoll, D., Le blanchiment par la pierre, L'expert comptable suisse, 4/2012, pp 244-247

Sur, S.,, « Progrès et limites de la réception du droit international en droit français », in Droit international et droits internes – Développements récents, Colloque de Tunis, Pedone, 1998, p. 227-244.

Tar, G., Bientôt sept ans sans convention fiscale bilatérale entre la France et le Danemark : bilan et perspectives à la lumière du droit fiscal de l'Union européenne, Revue de droit fiscal, n°49, 3 décembre 2015, pp.1-7.

The Times, Duke of Westminster's £8bn fortune escapes death duties, 13 October 2017.

Veille, la revue fiscale notariale –revue mensuelle Lexisnexis jurisclasseur - février 2015, p.1.

Verrey, S, Report de l'imposition du gain immobilier en cas de remploi : ses fins et sa fin, Expert-comptable suisse 6-7, Treuhand Kammer, 2015, pp 518-522

Verrey, S., Le report d'imposition du gain immobilier en cas de réinvestissement ou d'amélioration d'immeuble appartenant déjà au contribuable, L'imposition diférée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé. RJL-Recherches juridiques Lausannoises Band*Nr 51, Schulthess Juristische Medien AG, 2011, pp 111-145.

Vincent, D., Réserve héréditaire et ordre public international, mise en œuvre des arrêts du 27 septembre 2017, Droit de la famille, n°5 étude 13, mai 2018

Wuillemin, C., La succession fiscale des résidents suisses ayant des actifs ou des héritiers en France, Droit et patrimoine, n°280, 1 mai 2018

Willemin, C., Les contribuables au forfait ne sont pas à l'abri de la transparence fiscale, Le Temps, 10 juin 2019.

III. Décisions- Arrêts-Jugements

1) Cour d'appel administrative

CAA Paris, 9éme ch., 31 mai 2012, n°10PA04737.

CAA de Marseille du 21 avril 2015, 7ème chambre - formation à 3, N° 13MA00737.

CAA Paris, 9éme, du 16 octobre 2008, n°07PA01 366, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/Société Adidas

CAA Versailles, 6e ch., 4 déc. 2013, n° 12VE03209(Sté Rezidor Park Orange, concl. J.-É. Soyez, note F. Le Mentec : JurisData n° 2013-031873)

CAA de Pau, 28 février 2014 (n° 12-04355)

2) Tribunal Administratif

TA Nice, 28 février 2014, n°1102582

TA Versailles, 28 juin 2018, n°1503365.

TA de Paris du 12 novembre 2014, n° 1305304/1-1.

TA de Toulon, 8 novembre 2012, n° 1100628

TA Paris, 20 mai 2010, n°0711610

3) Tribunal de grande Instance

TGI Paris, 9 ch 1 section, 2 février 2017, N° 14/15353

4) Cour de cassation

Cass., 1re civ., 27 sept. 2017, n^{os} 16-13151 et 16-17198

Cass., chambre civile 3, 24 octobre 2012 , N° de pourvoi: 11-18774

Cass, 1ère civ., 30 oct.2006 (. Rev.Crit. DIP 2007, 573, note B.Ancel.- R.Crône, loi applicable aux successions mobilières : rejet du domicile fiscal : Defresnois 2008, n°38743, p. 777).

Cass, 1ère civ, 20 oct.2010, n°08-17.033 : (JurisData n° 2010-018902).

Cass. 1ère Civ., 1er fév. 1972, Gouthertz, (Les grands arrêts de la Jurisprudence françaises de droit international privé n°51, Gazette du palais).

Cass. 1ère civ., 6 juillet 1988, Tangi : (rev. Crit. DIP 1998, 632, note P.Gannagé)

Cass.Civ, 5 juillet 1933, Nagalingampoulé,(Rev.Crit. DIP, 1934, 166, Note Nboyet, JDI 1934,p.892)

Cass. 1ère civ., 12 nov. 2009, n° 08-18-343.

Cass.Ch.mixte, 24 mai 1975, Société cafés Jacques Vabre, D 1975.

Cass.civ, 24 juin 1878, Forgo, GAJFDIP.

5) Conseil d'Etat

CE, Décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017

CE, 9e et 10e ss-sect.réun, 20 nov.2013, n°361167

CE 10 mai 1974, nos 88032, 88148, (Denoyez et Chorques)

CE, 8 nov.2017,n°399764 (,.ECLI:FR:CECHR:2017:399764.20171108, Mentionné dans les tables du recueil Lebon)

CE, 19 septembre 2016, 8 et 3 ème chambres réunies, 388899.

CE, 28 juin 2002, n°232276

CE, 20 mai 1989, n°108243,(affaire Nicolo, RJF 11/89 n°1266)

CE, 11 juillet 2011, n°317024, Sté Quality Invest

CE, 20 octobre 2014, n°367234.

CE du 24 février 2020, n° 436392.

6) Conseil Constitutionnel

C.C., Décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017

7) Tribunal Cantonal

TC FR, arrêt du 3 février 2015 (604 2013 77 et 604 2013 78), cons.2b

8) Tribunal Fédéral

ATF du 9 février 2015, AC et BC c/Commune U et Administration fiscale du canton de Zurich , 2C_583/2014

ATF 2C_1093/2015 du 4 novembre 2016 (ATF 142 II 481)

ATF, 4A-24/2008 du 12 juin 2008 c. 3.1 = RNRF 90/2009

ATF du 16 décembre 2016, 4A_454/2016

ATF 2C_674/2014 du 11 février 2015, RF 2015 p.607.

ATF 2C-156/2015 du 5 avril 2016, RF 2016, p.870.

ATF du 1 février 2019, n° 2C_ 625/2018.

ATF 2C_370/2014 et 2C_371/2014 arrêt du 9 février 2015, X. c/Service des contributions du canton du Valais, RF 7-8/2015 p. 599

ATF 101/1975 II 177/192 = JdT 1976 I 362/376sv.

ATF 104 II 99, Jdt 1979 I 16, ATF 98 313, Jdt 1973 I 545

ATF 104 III 68 du 4 juillet 1979

ATF 107 Ib 12

ATF 110/1984 II 156/157 sv. = JdT 1985 I 153

ATF 112 Ia 242

ATF 112 Ia 242.

ATF 112 II 330, JdT 1987 I 71.

ATF 113 II 402 c. 2a, JdT 1988 I 67, 69

ATF 113/1987 II 270/272 sv.= JdT I 170/173

ATF 1143 du 22 mars 1875, ATF 29 1 283 du 26 septembre 1903

ATF 118 II 32c. 3d, JdT 1993 I 389

ATF 127 III 248

ATF 130 II 202, RDAF 2004 II, p 262

ATF 135 III 295, c.3.3

ATF 1C_102/2017 du 16 janvier 2018

ATF 2A.227/2006 du 10 octobre 2006

ATF 2C_277/2008 du 26 septembre 2008

ATF 2C_319/2009 du 26 janvier 2010

ATF 5A.33/2006 du 24 avril 2007 non publié

ATF 73 I 17 ; Archives 41, 137.

ATF 86/1960 451/460

ATF 89 II 398, JdT1961 I 210, ATF 78 II 221, JdT 1953 I 232

ATF 99 Ib 366

ATF 99, II, p 159 : jdt 1974 I, p.68

ATF du 2 février 2005, RDAF II 231.

ATF du 23 janvier 2004, RDAF 2005 II 114

ATF du 4 avril 2006, 2A.416/2005 ; ATF du 28 novembre 2005, RDAF 2006 II 239,245

ATF II 440

ATF 2C 875/2008

ATF du 24 septembre 2015, n° 2C_1174/2014.

ATF 2C_219/2015 du 20 novembre 2015

9) Cour de justice des communautés européennes –cour de justice de l'Union européenne

CJUE, Aff. 157/85, Brugnoni et Ruffinengo, ECLI :EU :C :1986 :258

CJCE, 9 mars 2017, n°C-342/15

CJCE 14 février 1995, C-279/93,

CJCE, 15 mai 1997, aff. C-250/95, Futura Participations SA et Singer : Rec. CJCE 1997, I, p. 2471 ; RJF 2/1997, n° 757.

CJCE, 1re ch., 6 oct. 2009, aff. C-562/07, Commission c/ Espagne : (Rec. CJCE 2009, I, p. 9953 ; Europe, 2009, comm. 449, note M. Meister ; RJF 1/2010, n° 88. – V. L. Bernardeau, Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (juill./déc. 2009) : Dr. fisc. 2010, n° 4, 92.)

CJCE, 6 octobre 2009, n°C-562/07, RTD eur, 2010.113, chron. L. Coutron

CJCE 14 septembre 1999, C391/97

CJCE, II juill. 1974, aff 8/74, Dassonville : Rec. CJCE, p. 837

CJUE 19 novembre 2015 aff. 632/13, 6e ch., Statteverket c/ H

CJUE du 3 septembre 2014, n°C127/12

CJUE, 3e ch., 17 oct. 2013, aff. C-181/12, Yvon Welte : (Dr. fisc. 2014, n° 4,comm. 91, concl. P. Mengozzi, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 1/2014, n° 106. – V. E. Dinh, Fiscalité internationale : chronique de l'année 2012 : Dr.fisc. 2013, n° 9, 170, n° 30 et s. – CE, 9e et 10e ss-sect., 26 déc. 2013, n° 360488, M. Kramer : JurisData 2013-031340 ; Dr. fisc. 2014, n° 4, comm. 92, concl. F. Aladjidi, note G. Ladreyt).

CJUE, aff. C-412/97, ED,ECLI:EU:C:1999:324

CJUE, aff. C-503/99, Commission/Belqique, ECLI:UE :C :2002 :328 (Golden Shares II)

CJUE, aff.59/85,Reed, ECLI:EU:C:1986:157, point 29

CJUE, aff.C-222/97, Trummer et Mayer, ECLI :EU :C :1999 :143, point 20 s

CJUE, aff.C-29/95, Pastoors, ECLI:EU:C:1997:28

CJUE,aff. C-293/83, Gravier, ECLI :EU:C:1985 :69

CJUE, aff.C-483/99, Commission/France, ECLI :EU :C :2002 :327 (Golden shares II)

CJUE,aff.C-411/98,Ferlini,ECLI :EU :C:2000:530

10) Cour européenne des droits de l'homme

CEDH, 23 septembre 1982, Sporrong et Lönnroth c. Suède

11) Cour de Cassation Belge

Cour de cassation, 29 septembre 2016, F.14.0006.F (Décision belge amenant à double imposition)

IV. Ouvrages Livres- chapitres de livre-thèses

Beigner, B., Torricelli-Chrifi, S., Libéralités et successions, 4é édition, LGDJ, 2017, pp 595.

Bonomi, A, Wautelet, P., Le droit européen des successions Commentaires du Régleemnt (UE) n°650 du 4 juillet 2012, 2ème édition, Bruylant, 2016. 1065 pages

Bouvier, M. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 12éme Ed, lextenso éditions,,LGDJ 2014

Brealey, R.A., , Myers, S.C:,. Principles of Corporate Finance. 3rd ed. New York: McGraw-Hill, 1988.

Briguet, J., Evolution récente de la jurisprudence du Tribunal fédéral , Prix OREF 2014

Broulis, P., L'impôt heureux, Favre, 2011, 128p

Brückner, C., Schweizerisches Beurkundungsrecht, Zurich 1993, p.402-403.

Bucher, A., Art. 55 LDIP, N8, in A. Bucher (éd.), Loi sur le droit international privé - Convention de Lugano, Commentaire romand, Bâle 2011.

Bugnon, M., Noel, Y., Application en droit fiscal - Principes généraux, Die Belehrungs- und Beratungspflicht des Notars / L'obligation d'informer du notaire, Schulthess Juristische Medien AG, 2006, pp 265-275

Bzowski, G.,: instrumentation fiscale du droit de propriété, thèse de droit , Panthéon Assas, 2011

Castagnède, B,, précis de fiscalité internationale, 3 Ed, PUF, 2010

Chamoulaud-Trapiers, A., Communauté conventionnelle –in Répertoire de droit civil, Dalloz, mars 2013 (actualisation : 2016-10).

Claux, P.J., David, S. Liquidation du régime matrimonial de la communauté légale in Droit et pratique du divorce 2018/2019, 4ème ed., Dalloz références, 2017, 1284 p

Cretti, S.G., « Successions internationales, Aspects de droit fiscal », Droit Fiscal, Helbing Lichtenhahn, 2014, Bâle.

Daniel, J.M., Les impôts une folie française, Taillandier, 2017, 236 pages

Danon, R., Oberson,X.,Pistone,P., Gutmann,D., Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune Commentaire détaillé, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2014 Basel

Delaunoy, B., L'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux, Droit fiscal, n°47, 2012.

Deschenaux, H.,Steinauer, P.H.,/Baddeley, M., Les effets du mariage, 2e éd., Berne 2009, nos 784 ss. 9) Cf.l'article 55 LDIP

Dominicé, C., Chapitre « Le droit international coutumier dans l'ordre juridique suisse » dans « *Recueil de travaux publié à l'occasion de l'Assemblée de la Société suisse des juristes, Mémoires publiés par la Faculté de droit de Genève*, no 27, 1969, pp. 11-35.

Dossier pratique Francis Lefebvre, Evaluation, 2015

Dossiers pratiques fiscalité des successions et des libéralités, 2018, partie 3 Successions et libéralités présentant un caractère d'extranéité, Editions Lefebvre, 2017.

Eliard, F., Fiscalité des successions, 3 Ed., Droit notarial, Ellipses, 2014

Ferré-André, S., Berre, S., Successions et libéralités 2018-2019, 4ème éd., Dalloz, 2018, pp. 255 et ss

Fiche d'orientation Dalloz 2017

Foex, B., La réforme des droits réels immobiliers entrées en vigueur le 1 janvier 2012, Schulthess Media Juridiques SA, Genève-Zurich-Bâle, 2012, p 138

Fongaro, E., Peroz, H., Droit international privé de la famille, Lexisnexis 2017, pp 572

Gasté, J., La réserve mise à mal par le droit international privé ?, Defrésnois, n°16, 19 avril 2018, p.49.

Gauch/Schluep/Schmid, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil ohne ausservertragliches Haftpflichtrecht, vol. I, 9e éd., Zurich/Bâle/Genève 2008

Grimaldi, M., Droit des successions, 2è édition, Lexisnexis, 2017, pp 852

Guinand, J., Stettler, A., Leuba, A., Droit civil II, Successions (art.457-640 CC), 6ème éd., Genève/Zurich/Bâle 2005.

Guizot.F., Mémoires pour servir à l'histoire de mon temps, vol.I, P6, Paris, 1858-1867

Héron, J., Le morcellement des successions internationales, Economica, 1986.

Jurisclasseur Notarial Fasc.380 « vente d'immeubles-Etrangers »mise à jour au 17 juin 2015

Künzle, H.R. et al., Manuel Kendris 2014/2015 Pour la planification fiscale et successorale, Schulthess, 2014, 772 pages

Lamy droit immobilier, partie 5: la fiscalité de l'immeuble - section 5: les donations et successions en matière immobilière, ouvrage collectif, Wolters Kluver, 2017.

Lamy Patrimoine, étude 292 : donations Partage, ouvrage collectif, Wolters Kluver, 2013.

Leroyer, A.M :, droit des successions, 3ème édition, collection cours, Dalloz, 2014

Meier-Hayoz A., Das Eigentum, Art 641-654 ZGB, commentaires bernois, T.IV/1/1, 5.ed, Berne 1981. p 148 et ss.

Memento Pratique Lefebvre, Fiscal 2017, éditions Francis Lefebvre, Mai 2017, 1607 pages

Mémento Pratique Fiscal 2018, ouvrage collectif, éditions Francis Lefebvre, 2018, p.1067.

Montavon, P., Les dispositions générales applicables aux régimes matrimoniaux in Abrégé de droit civil Art.1er à 640 CC/ LPart, Schulthess Editions romandes, 2013.

Mooser, M., Droit notarial en Suisse, 2 ed., Stämpfli, 2014, N 358

Navez, E.J., Articulation des principes nationaux, internationaux et européens, in La fiscalité des successions et des donations internationales – Théorie générale et applications en droit comparé, Bruxelles 2011, p. 135.

Oberson X., Droit fiscal suisse,4ème éd., Bâle 2012.

Oberson,X., Précis de fiscalité internationale, 3 Ed., Stampfli Editions SA Berne, 2009

Papaux van Delden, M.L., Mariage, partenariat enregistré, concubinage: évolutions récentes en matière de conclusion et validité , La pratique du droit de la famille, Stämpfli Verlag AG, 2017, pp 913-952.

Pellet, A, «Vous avez dit monisme ? Quelques banalités de bon sens sur l'impossibilité prétendu du monisme constitutionnel à la française», dans L'architecture du droit - Mélanges en l'honneur du Professeur Michel Troper, Economica, 2006.

Péroz, H, Fongaro, E, Droit international privé patrimonial de la famille, 2ème éd., LexisNexis, 2017, 575 pages.

Perreau-Saussine, L.,L'immeuble et le droit international privé - Etude des méthodes, collection doctorat et notariat, Defresnois, 2006, 362 p.

Piotet, D., La responsabilité patrimoniale des notaires et autre officiers publics, Zurich 1981, pp 59 et ss

Progin-Theuerkauf. S., Epiney. A., Mosters.R., Droit Européen II Les libertés fondamentales dans l'Union Européenne, 2. Ed., Stämpli Editions, 2016, 190p

Revillard, M., Géraud, C., Jurisclasseur, Fasc. 380 : « vente d'immeubles : étrangers », 17 juin 2015

Sauvage,F., Successions 2016-2017, collection Delmas pour la vie des affaires, 23 Ed., Delmas.

Spahr, S., Forme authentique et prix de vente immobilière in Une empreinte sur le Code Civil Mélanges en l'honneur de Paul-Henri Steinauer, Stämpfli Verlag AG, 2013, pp 813-826.

Steinauer, Paul-Henri, « Les droits réels : tome 1 à 4 », 5ed., Stämpfli Editions SA Berne, 2012. ,565 p

Steinauer, P.H., le droit des successions, 2è édition, Stämpfli Editions, 2015, pp 760

Talerman, D., Travailler et vivre en Suisse : guide pratique pour les résidents et frontaliers,. 3e édition, Paris : Gualino , 2010.

Tercier, P., Favre,P, Les contrats spéciaux, 4ème édition, Genève Zurich Bâle, 2009, pp 1077 et s.

Terre, F. ; .Simler, Ph., « Droit Civil, les biens », 9è éd., Dalloz, 2014, p.95

Wolf, S., Genna, G.S., Erbrecht, 1, Teil, in Schweizeriches Privatrecht, T. V/1, Bâle 2012

V. Lois-traités-conventions-directives-circulaires-commentaires

1) BOFIP

BOFIP, BIC - Champ d'application et territorialité - Location en meublé - Régime fiscal des locations meublées, DGFIP, BOI-BIC-CHAMP-40-20-20180207, 2018

BOFIP, BIC - Champ d'application et territorialité - Location meublée - Champ d'application et détermination du caractère professionnel de l'activité, DGFIP, BOI-BIC-CHAMP-40-10-20170405, 2018

BOFIP du 26 décembre 2012, Imposition au forfait en Suisse et qualité de résident suisse au sens de l'article 4 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966

BOFIP, Dispositions communes - Droit conventionnel - Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel -Élimination de la double imposition, n° BOI-INT-DG-20-20-100, 3 juin 2016.

BOFIP, INT - Convention fiscale entre la France et la Suisse en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune - Règles d'imposition des différentes catégories de revenus - Gains en capital et revenus non spécialement visés, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-INT-CVB-CHE-10-20-70-20140624, 24/06/2014

BOFIP, PAT - ISF - Assiette - Évaluation des biens - Principe, valeur vénale, biens démembrés, immeuble grevé d'un contrat et valeur des entreprises, BOI-PAT-ISF-30-50-10-20140121, DGFIP, date 21/01/2014

BOFIP, Plus-values immobilières, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-20120912, 2012, 12/09/2012 et suivants

BOFIP, Revenus fonciers- Micro foncier, DGFIP, BOI-RFPI-DECLA-10-20160706, 2016
BOFIP, RFPI - Plus-values immobilières – Exonération résultant de la cession de la résidence principale, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-10-40-10-20150812, 12.08.2015.

BOFIP, RFPI - Plus-values immobilières - Exonération de la première cession d'un logement autre que la résidence principale, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-10-40-30-20130923, 23/09/2013.

BOFIP, RFPI – Plus-value immobilière – Fait générateur, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-30-10-20120912, 12/09/2012.

BOFIP, RFPI - PVINR - Immeubles ou droits concernés, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVINR-10-20-20160706, 06/07/2016.
BOFIP, RFPI - PVINR - Personnes concernées, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVINR-10-10-20150701, 2015, n°20.

BOFIP, RFPI – RFPI - Plus-values immobilières - Détermination de la plus-value imposable, DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, BOI-RFPI-PVI-20-20-20150410, 10/04/2015.

BOFiP, RFPI -PVI , 19 avr. 2019

BOFIP,Situations particulières liées au domicile - Situation des non-résidents tirant de France l'essentiel de leurs revenus imposables ("Non-Résidents Schumacker"), DGFIP, BOI-IR-DOMIC-40-20170406, 2017.
BOI ENR DMTG, 10-10-30-20120912, n°20s. et 70s

BOI-BIC-CHAMP-40-20-20170405 BIC-Champ d’application et territorialité-location meublé- régime fiscal des locations meublées.

BOI-INT-CVB-CHE-20, 24 déc. 2014, § 30 et 40

BOI-INT-CVB-DNK-20 120 912
BOI-RFPI-PVINR-10-20-20190419, § 440 et s

BOFIP, IR - Crédit d'impôt sur les intérêts d'emprunt afférent à l'habitation principale - Détermination du crédit d'impôt - Opérations réalisées du 6 mai 2007 au 31 décembre 2010, BOI-IR-RICI-350-20-10-10-20160421, 21/04/2016.

DGI, Fiche descriptive n°3034, Les principales méthodes d'évaluation.

2) Circulaires

Administration Fédérale des Contributions, « Principe de l'apport de capital – nouveau droit comptable », Circulaire n°29, Berne, 9 septembre 2015

Administration fédérale des contributions, circulaire n° 18 : Imposition des cotisations et des prestations du pilier 3a, Berne, 17 juillet 2008

Commission intercantonale d'information fiscale, L'imposition de la valeur locative, Berne, 1999

Circulaire de l'administration fédérale des contributions du 29 février 1968 : Convention franco suisse en vue d'éviter les doubles impositions : qualité de résident de Suisse des personnes soumis à l'impôt au forfait.

Administration Fiscale des Contributions, « L'impôt sur les gains immobiliers », Informations Fiscales, Berne , Juillet 2015.

Conférence Suisse des impôts, « L'impôt sur la fortune des personnes physiques », Information fiscale, mars 2016, p 18 et ss

Conseil fédéral, Message concernant l'approbation d'une nouvelle convention entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions du 4 septembre 2013.

Informations Fiscales, l'impôt sur la fortune des personnes physiques, édités par la conférence suisse des impôts, Berne, mars 2018.

La révision partielle du code civil et les dispositions d'exécution y afférant entreront en vigueur le 1er janvier 2012, communiqué du 29septembre 2011 Conseil Fédéral.

Informations fiscales, le droit de mutation (état de la législation au 1er janvier 2014), édité par la Conférence suisse des impôts CSI Union des autorités fiscales suisses, Division Etude et Support AFC, Berne 2013.

Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales, communiqué de presse, archives 2011.

Swissbanking, Directives relatives aux exigences minimales pour les financements hypothécaires, juin 2012.

3) Constitution -Lois françaises- décret-directive-réponse ministérielle.

Constitution française du 4 octobre 58, article 55

Loi n° 65-570 du 13 juillet 1965 portant réforme des régimes matrimoniaux

code de la construction et de l'habitat

Loi de finances 2019, n° 2018-1317, 28 décembre 2018.

D. adm. 14 B-2211 n° 1, 10 décembre 1972

D. n° 2014-1270, 30 oct. 2014 : JO 1er nov. 2014.
Rép. min. n° 17933 : JOAN, 28 mai 2019, p. 4986, El Guerrab M

Recueil officiel du Conseil constitutionnel français (ci-après : C.C.), 81-132 D.C., 16 janv. 1982, R., p. 18 ; était en cause la loi de nationalisation adoptée le 18 décembre 1981 par l'Assemblée nationale.

Ordonnance n°45-2658 du 2 novembre 1945 relative aux conditions d'entrée et de séjour des étrangers en France

4) Lois Suisses fédérales et cantonales

Avant-projet du Conseil fédéral du 10 mars 2017 relatif aux modifications à apporter à la LFAIE

Loi concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963, canton de Vaud

Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers du 11 avril 1983.

Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999

L'Arrangement entre la France et la Suisse du 18 octobre 1935, échanges de lettres et de notes de 1910, 1911, 1921 et 1934/35 relatifs au régime fiscal des frontaliers.

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) du 14 décembre 1990.

Loi fédérale concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme du 10 octobre 1997.

Loi fédérale du 18 juin 2004 sur le partenariat enregistré entre personne du même sexe

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) du 14 décembre 1990

Loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense du 28 septembre 2012

Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP) du 25 juin 1982.

Ordonnance sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2) du 18 avril 1984

Loi vaudoise sur les impôts communaux du 5 décembre 1956 (LICom)

loi vaudoise concernant les droits de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations : LMSD,

Loi sur les impôts cantonaux directs, canton de Fribourg, 2000. (LICD)

Loi sur les droits de succession du 26 novembre 1960, Canton de Genève

Loi sur les droits d'enregistrement du 9 octobre 1969

Loi fédérale sur les résidences secondaires (LRS) du 20 Mars 2015

Referendum du 15 juin 2015 relatif à Initiative populaire du 15 février 2013 «Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale)» (FF 2014 9453)

5) Droit européen

Règlement européen (UE) 2016/1103 du Conseil du 24 juin 2016 mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière de régimes matrimoniaux. Applicable au 29 janvier 2019.

Règlement européen N°593/2008 du 17 juin 2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles entré en vigueur le 17 décembre 2009

Règlement UE n°650/2012 du Parlement européen et du Conseil du 4 juillet 2012 relatif à la compétence, la loi, la reconnaissance et l'exécution des décisions et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen.

Règlement (UE) n°201/1103 du Conseil, 24 juin 2016 mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière de régimes matrimoniaux.

IVème Directive européenne du 20 mai 2015 sur la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du terrorisme.

Investissement directs immobiliers relevant de la rubrique I de l'annexe I de la directive n°88/361.

6) Conventions

Convention concernant la compétence, la loi applicable, la reconnaissance, l'exécution et la coopération en matière de responsabilité parentale et de mesures de protection des enfants conclue à La Haye le 19 octobre 1996.

Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales conclue le 9 septembre 1966.

Convention du 10 mars 1964 entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenu

Convention concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale (Convention de Lugano, CL) conclue à Lugano le 30 octobre 2007

Convention de Vienne sur le droit des traités du 23 mai 1969

Convention de La Haye du 5 octobre 1961 sur la compétence des autorités et la loi applicable en matière de protection des mineurs, entrée en vigueur depuis le 10 novembre 1972

Convention de La Haye du 19 octobre 1996 concernant la compétence, la loi applicable, la reconnaissance, l'exécution et la coopération en matière de responsabilité parentale et de mesures de protection des enfants, en vigueur depuis le 1er février 2011

Convention sur les conflits de lois en matière de forme des dispositions testamentaires Conclue à La Haye le 5 octobre 1961 Approuvée par l'Assemblée fédérale le 8 juin 19711Instrument de ratification déposé par la Suisse le 18 août 1971 Entrée en vigueur pour la Suisse le 17 octobre 1971.

Modèle de convention de double imposition concernant les donations et les successions de 1982, rapport du comité des affaires fiscales de l'OCDE, 1982

La Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales », 4 novembre 1950, Rome, entrée en vigueur en septembre 1953.

OCDE. Projet de convention de double imposition concernant les successions: Rapport du Comité Fiscal de l'O.C.D.E. Paris: OCDE, 1966, p. 76.

OCDE, Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2016, disponible sous : « convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf (oecd.org) « (cité : Convention BEPS).

OCDE, Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2017, disponible sous : https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/empecher-l-octroi-inapproprie-des-avantages-des-conventions-fiscales-action-6-rapport-final-2015_9789264278035-fr#page1 (cité : OCDE, Rapport final de l'Action 6).

OCDE, L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2015, disponible sous ; s <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/l-elaboration-d-un-instrument-multilateral-pour-modifier-les-conventions-fiscales-bilaterales-action-15-rapport-final2015_9789264248588-fr> ((cité : OCDE, Rapport final de l'Action 15).

Réserves et notifications de la Confédération suisse, déposée le 29 août 2019 En vertu des articles 28, paragraphe 6 et 29, paragraphe 3, de la Convention multilatérale du 24 novembre

2016 pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Annexe qui doit être considérée comme faisant partie intégrante de l'instrument, daté du 14 août 2019, de ratification par la Suisse de la Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, conclue le 31 décembre 1953.

Convention de Washington du 26 octobre 1973, entrée en vigueur en France le 1er décembre 1994.

Avenant à la convention entre le gouvernement de la République Française et le Gouvernement du Grand Duché du Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et le protocole y relatif faits à Paris le 20 mars 2018, signé le 10 octobre 2019 à Luxembourg.

7) Traité

Traité instituant la Communauté économique européenne, Rome, 25 mars 1957

Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : traité de Lisbonne le 13 décembre 2007

VI. Rapport –études

RAPPORT D'INFORMATION DÉPOSÉ en application de l'article 145 du Règlement PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE en conclusion des travaux d'une mission d'information (1) relative à la gestion du risque budgétaire associé aux contentieux fiscaux et non fiscaux de l'État ET PRÉSENTÉ PAR M. ROMAIN GRAU, Rapporteur MME VÉRONIQUE LOUWAGIE, Présidente, Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 17 octobre 2018., p.115.

Kenel P., Etude juridique de l'évolution récente des relations entre la Suisse et la France en matière fiscale et cadre admissible de négociation pour la Suisse, 23 janvier 2013.

Kenel, P., la relation entre droit international et droit interne Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 07.3764 de la Commission des affaires juridiques du Conseil des Etats du

16 octobre 2007 et au postulat 08.3765 de la Commission des institutions politiques du Conseil national du 20 novembre 2008 du 5 mars 2010

Administration Fédérale des finances, Statistique financière 2014 de la Suisse Rapport annuel, Neuchâtel 2016

Etude Meyer Lustenburger lachenal, Forfait fiscal et requête d'informations émanant de la France, site internet de l'Etude, 22 février 2019.

France Stratégie, Quelle fiscalité pour le logement, Projet « 2017 – 2027 », décembre 2016

Conseil d'analyse économique, Fiscalité des revenus du capital, Les notes du conseil d'analyse économique, n° 9, septembre 2013.

Malek, B., Le Principal Purpose Test (PPT) de l'Action BEPS n° 6 et l'abus des conventions de double imposition : impact pratique pour la Suisse, texte soumis au prix OREF, 30 juin 2018.

VII. Sites Internet

www.immobilier.lefigaro.fr , Nice : Estrosi veut créer une nouvelle taxe pour les propriétaires, 6 mars 2018

http://www.loisuisse.ch/fra/sr/210/210_097.htm.

Table des matières

Table des abréviations *7*

Introduction *12*

Première Partie : définitions des notions de résidence fiscale et de biens immobiliers *38*

Chapitre I : La notion de résident fiscal et étendue de l'assujettissement *39*

I - La notion de résident fiscal et l'impôt sur le revenu et la fortune **41**

A - La résidence fiscale et assujettissement 41

1) La notion de résident fiscal en droit suisse et français 41

2) L'étendue de l'assujettissement en droit suisse et français 43

3) Analyse comparative des conditions d'assujettissement 45

4) La résidence fiscale selon la convention de double imposition entre la France et la Suisse 47

La détermination de la résidence fiscale 47

a) 47

b) Le principe de réciprocité et de non-discrimination 49

c) Les méthodes d'élimination de la double imposition 49

B - Les cas particuliers 50

1) Frontaliers travaillant en Suisse 51

a) Canton de Genève et le statut de quasi résident 52

b) Les autres cantons frontaliers : accord fiscal de 1983 55

c) Les « faux frontaliers » 55

d) Contribution sociale généralisée CSG / contribution au remboursement de la dette sociale CRDS 57

e) Résidents suisses travaillant en France ou « frontalier à l'envers » 70

2) Le cas des résidents suisses soumis à l'imposition au forfait 70

II - La notion de résident fiscal et l'impôt sur les successions et donations **80**

A - Notion de résidence et d'assujettissement selon chaque droit national. 80

1) En droit Suisse 81

a) L'unicité du droit fédéral 81

b) La diversité du droit cantonal 83
2) En droit Français 94
a) L'assujettissement 95
b) L'actif et le passif déductible 99
c) Les taux et modalités 101
d) Les conséquences pour les non-résidents 102
B - Les principes internationaux sur les droits de successions et donations 103
1) Généralités 103
2) Règles d'interprétation et articulation entre droit interne et droit international 106
a) Articulation droit suisse et droit international 106
b) Articulation droit français et droit international 110
C - L'absence de CDI France-Suisse 116
1) Historique 116
2) Conséquences et l'application du droit national 119
D - Exemples de détermination d'assujettissement et d'étendue de l'assujettissement 122
1) Exemple I : 123
2) Exemple II : Variante avec les domiciles des personnes concernées inversés 124
3) Exemple III : Variante avec le défunt domicilié en Suisse et les héritiers en France 125
4) Exemple IV : Variante avec le défunt domicilié en France et les héritiers en Suisse 126
5) Exemple V : Variante avec le défunt domicilié en France et les héritiers en France mais les biens immobiliers situés en Suisse. 127
6) Commentaires sur la portée de ces exemples 128
III - Conclusion sur la notion de résidence fiscale et d'étendue de l'assujettissement 129
Chapitre II : La notion de « biens immobiliers » 133
I - Les caractéristiques des « biens immobiliers 134
A - Droit français 134
1) Apport du droit civil : « biens immobiliers » ou « immeubles » ? 134
a) Biens 135
b) Les biens dits « immeubles » 139
2) Selon le droit fiscal : 141

a) Immeuble : une définition manquante 141
b) Immeuble « intermédié » 146
B - Droit Suisse 157
1) Apport du droit civil : 157
a) Généralités 157
b) L'objet des droit réels 160
2) Selon le droit fiscal suisse 164
a) Impôt sur le revenu 165
b) Impôt sur le revenu et société de personnes 166
c) Impôt sur la fortune 167
d) Impôt sur le bénéfice des personnes morales 167
e) cession de titres ou de l'immeuble : un retour de la transparence fiscale ? 169
C - Conclusion sur la définition du bien immobilier 175
II - Droits, liberté et limitations à la détention pour les non-résidents 179
A - Règles internationales et principe de réciprocité 179
1) Droit international et communautaire : 179
a) Le droit international : le rôle fondamental du droit communautaire 181
b) Principe de libre circulation 181
c) Principe d'égalité 186
d) Principe de non-discrimination 187
e) L'accès à la propriété immobilière en Europe 188
2) Accords Bilatéraux 191
a) Historique 191
b) Les conséquences immobilières et réflexions générales 195
B - Le contexte national 198
1) La limitation de détention par les étrangers en Suisse 198
a) La propriété en droit suisse 198
b) Principe général 200
c) Les évolutions de la Lex Koller : 205
2) La situation française 208
a) La propriété en droit français 208
b) Principe général quant à la propriété immobilière 209
c) Les conséquences de l'acquis communautaire et du droit international sur la propriété immobilière 210
3) Conclusion de cette seconde partie et remarques 211

III - Conclusion du chapitre 214

Deuxième partie : La «gestion » fiscale des biens immobiliers par les non-résidents 217

Chapitre III : Acquisition par des non-résidents 219

I - La procédure légale et les limites au droit de propriété 220

A - Le cas Suisse 220

1) Rôle du notaire lors de l'acquisition 220

a) L'instrumentalisation de l'acte et authentification des faits 221

b) Vérifications quant aux éléments objectivement essentiels 224

c) Vérifications quant aux éléments subjectivement essentiels 231

2) La Loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger et autres contraintes légales 232

a) La Loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger et le cas des frontaliers 232

b) Lex WEBER 234

c) Lutte contre le blanchiment et GAFI 235

3) Responsabilité du notaire 236

a) En générale 236

b) En matière fiscale 239

B - La situation française 241

1) Vérifications quant aux personnes 241

a) Capacité 242

b) L'acquisition au travers de la SCI de droit français 244

2) Les autres vérifications et lutte anti blanchiment 245

II - Le financement de l'acquisition par un non-résident 248

A - Les règles générales de financement 248

1) En France 249

a) Présentation générale des règles d'obtention de crédit 249

b) Les emprunts et leurs remboursements 251

2) En Suisse : 255

a) Les seuils emportant la décision d'obtention du prêt 256

b) Le cas spécifique du « non remboursement » de l'emprunt hypothécaire 262

c) La cédule hypothécaire 267

B - L'accès au crédit pour les non-résidents 268
1) Le résident suisse en quête de financement pour une acquisition en France 269
a) Une possibilité d'obtention de crédit en Suisse largement restreinte 269
b) Une accessibilité au crédit élargie en France 271
2) Le résident français en quête de financement pour une acquisition en Suisse 272
a) Le financement en France 272
b) Le financement en Suisse 272
III - Conclusion 275
Chapitre IV : La détention de biens immobiliers par des non-résidents 277
I - L'impôt sur le revenu frappant les biens immobiliers détenus par les non-résidents 280
A - Rappel sur la fiscalité de la résidence principale 280
1) En droit français 280
a) Exemption des revenus issus de la jouissance de la résidence principale 281
b) Non déductibilité de principe des charges 282
c) Les exceptions à la non déductibilité générale des charges 282
d) La détention indirecte de la résidence principale 283
2) Droit Suisse 284
a) Imposition de la valeur locative 284
b) Déductibilité des charges nécessaires 285
3) Comparaison entre les deux systèmes 288
B - La résidence secondaire 290
1) L'imposition par la France 291
a) Rappel sur la taxation de la résidence secondaire détenue par un résident 291
b) La taxation de la résidence secondaire détenue par un non résident : une non-discrimination de principe 292
c) Mais une soumission à l'impôt souvent discriminatoire par le passé 293
d) Imposition alignée des non-résidents relatifs aux impôts locaux 293
2) L'imposition par la Suisse 294
a) Le revenu fictif imposé 294
b) La déductibilité des charges 295
c) Un triple niveau d'imposition au titre de l'impôt sur le revenu 295
C - L'investissement locatif 297
1) La situation française 297

a) Rappel sur l'imposition des revenus fonciers 297
b) La fiscalité appliquée aux revenus fonciers des non-résidents 298
c) La situation antérieure à 2012 et son évolution depuis 299
d) Détention indirecte par SCI non soumis à l'IS 304
2) La situation en Suisse 307
a) L'unicité des rendements de la fortune immobilière 308
b) La diversité dans les acquisitions immobilières suisses 311
D - Les biens non utilisés vacant 313
1) En France 313
2) En Suisse 313
a) Le principe 313
b) La situation ambigüe de l'imposition suisse 313
E - Les biens immobiliers professionnels 314
1) Le cas Suisse (l'impact des réserves latentes) 314
2) Le cas français 315
F - Conclusion 315
II - Du point de vue de l'impôt sur la fortune 321
A - La prise en compte des biens immobiliers dans l'impôt sur la fortune suisse 322
1) Universalité de principe 323
2) Une assiette d'imposition (souvent) favorable 324
B - Impôt sur la fortune immobilière (IFI) 326
1) Les généralités 326
2) Détention au travers d'une SCI de la résidence secondaire ou de l'investissement locatif 329
3) Des valeurs déclaratives 330
C - La distinction entre biens professionnels et privés 330
D - L'élimination de double imposition 331
1) En Suisse 331
2) En France : 332
3) La conventionalité de l'impôt sur la fortune immobilière 333
a) Les sources classiques du droit pour fixer la conventionnalité 334
b) La nature conventionnelle de l'IFI du point de vue français 337
c) L'intérêt de la Suisse pour l'IFI et sa conventionnalité 343

III - Conclusion **349**

Chapitre V : La cession et l'imposition de la plus-value ***356***

I - L'imposition en Suisse **358**

A - La fiscalité générale des cessions en droit suisse 358

B - La fiscalité des cessions immobilières en droit suisse 359

1) La résidence principale 360

a) Imposition ordinaire ou impôt spéciaux 360

b) Plus-value, dépenses d'investissements et impenses 360

c) Taux d'imposition variables 363

d) Imposition différée 364

e) La soumission au droit fédéral dans le cas d'activité immobilière jugée professionnelle 366

2) La résidence secondaire 368

a) Résident 368

b) Non résident 370

3) L'investissement locatif : meublé et non meublé 371

4) Les biens professionnels 371

II - L'imposition en France **373**

A - L'imposition de la résidence principale 374

B - L'imposition de la résidence secondaire 377

1) Résidents 377

a) Une imposition alourdie par rapport à la résidence principale 378

b) Des modalités particulières 381

2) Non-résidents 384

a) Une imposition visée par des articles particuliers 384

b) Une assiette similaire aux résidents 385

c) Mais des taux longtemps différenciés 386

d) Conclusion relative à la plus-value sur cession de la résidence secondaire 394

C - L'imposition de l'investissement locatif : 396

1) Résidents 396

a) Des modalités variables en fonction de l'actif 397

b) Mais un régime commun quant à l'impôt sur la plus-value 398

2) Non résidents 399

a) Un traitement similaire aux résidents aujourd'hui 399

b) Mais discriminatoire par le passé : 399
D - L'imposition des biens professionnels 400
E - La détention indirecte d'un bien et la vente de parts de SCI 402
1) L'assimilation des parts à l'immeuble 402
2) Pas de différences quant aux associés résidents et non-résidents 405
3) Un résultat obtenu à l'aide de dispositions différentes 406
III - L'imposition de la plus-value et sa conformité au droit international 409
A - L'égalité de traitement prévue par la CDI et par le TFUE dans le cas du non résident suisse 409
B - Discrimination quant à l'exonération au titre de la résidence principale 412
C - Une discrimination quant à l'exonération de la résidence secondaire 416
D - Une discrimination quant au locatif : 421
E - Une discrimination quant aux taux d'impositions et aux associées de SCI 423
IV - Conclusion 427
Partie III : La transmission à titre gratuit de biens immobiliers 435
Chapitre VI : L'évolution de la fiscalité des successions et des donations entre la France et la Suisse au 31 décembre 2014 440
I - Droit international applicable aux successions et donations 442
A - Les principes internationaux du droit international privé en successions et donations 442
1) En matière de succession 442
2) En matière de donation 449
B - Les principes internationaux de droit fiscal en matière de successions et donations 450
1) En matière de succession 451
2) En matière de donation 452
II - L'évolution du droit des successions entre la France et la Suisse 454
A - La convention du 31 décembre 1953 sur les successions 454
1) Généralités 454
2) Le traitement des biens immobiliers 455
a) Détention directe 456
b) Détention indirecte 456

B - Le projet de convention de 2012 signée le 11 juillet 2013 458
1) Modifications par rapport à la convention de 1953 458
2) Conformité aux principes internationaux. 461
3) L'abandon du projet de convention de 2012. 465
C - Dénonciation des conventions et vide conventionnel 467
1) Les dénonciations, une tendance ? 467
2) Etude de l'abandon de la convention France Danemark de 2008. 469
D - Conséquence de la dénonciation de la convention de 1953 : l'application du droit national sur les successions à partir du 1 janvier 2015 471
1) Un impôt fédéral nul sur les successions du fait d'une prérogative cantonale 472
2) Une imposition française globale 475
3) Les cas de doubles impositions envisageables. 477
III - Généralité : Le droit applicable aux donations transnationales 480
A - Droit suisse 480
B - Droit français 482
IV - Conclusion 485
Chapitre VII : l'absence de convention de double imposition et les règles nationales actuelles 486
I - La fiscalité des successions et des donations influencée par le droit matrimonial 488
A - La reconnaissance internationale du régime matrimonial 489
B - Reconnaissance en Suisse du mariage français 490
C - Reconnaissance en France du mariage suisse 491
D - Reconnaissance des régimes matrimoniaux : régimes légaux et spéciaux 492
1) Le régime légal Suisse : celui de la « participation aux acquêts » 492
2) France : communauté légale réduite aux acquêts/communauté meubles et acquêts (1966) 496
3) Régimes conventionnels. 498
4) La reconnaissance des régimes matrimoniaux par la France et par la Suisse 500
II - La fiscalité des successions et donations influencée par le droit successoral 515
A - Reconnaissance internationale du droit des successions 515
B - Répartition en droit suisse 520

1) Vocation successorale légale 521
a) Héritiers légaux : les parentèles 521
b) Héritiers légaux : le conjoint 522
2) Vocation successorale volontaire 524
a) Le testament 524
b) Le pacte successoral 525
c) Réserves héréditaires, quotité disponible et exhérédation 526
C - Répartition en droit français 529
1) Vocation successorale légale 529
a) Héritiers légaux : 530
b) Héritiers légaux : le conjoint 531
2) Vocation successorale volontaire 532
3) Vocation successorale contractuelle : Le pacte successorale 533
4) Réserves héréditaires, quotité disponible et exhérédation 534
III - Conclusion 537
Chapitre VIII : Les conséquences fiscales lors d'une succession ou d'une donation transnationale avant le 17 août 2015 541
I - Les donations 543
A - La mainmise du droit interne 543
B - Les possibilités fiscales offertes par le droit suisse 545
C - Les possibilités offertes par le droit français aux non-résidents 548
1) Donations simples 549
2) Donation-partage et démembrement 553
3) Les risques de reprises 556
4) En conclusion, une absence de solution internationale 559
II - Les différentes situations rencontrées lors des successions internationales entre les deux pays. 561
A - Défunt et héritiers résidents en Suisse, bien immobilier situé en France détention directe 561
B - Défunt et héritiers résidents en Suisse, bien situé en France détention indirecte 562
C - Défunt résident en France, héritiers résidents en Suisse, bien situé en France détention directe ou indirecte 563

D - Défunt résident en Suisse, héritiers résidents en France, bien situé en France détention directe 564
E - Défunt résident en Suisse, héritiers résidents en France, bien en France détention indirecte 565
F - Défunt et héritiers résidents en France, Bien en Suisse 566
G - Défunt résident en France, héritiers résidents en Suisse, Bien en Suisse 569
H - Défunt résident en Suisse, héritiers résidents en France, Bien en Suisse 570
III - Conclusion 572
Chapitre IX : Les transmissions à titre gratuit après la date du 17 août 2015 et les solutions envisageables 574
I - L'apport du règlement européen 576
A - L'apport du testament européen 576
1) La genèse 576
2) Les conséquences 578
B - Les caractéristiques du Règlement européen sur les successions et sa reconnaissance 579
1) Les éléments principaux 579
2) En Suisse : 581
3) En France 583
a) Situation antérieure : 583
b) Situation actuelle : 584
II - Les conséquences fiscales résultant du règlement européen et de la *professio iuris* 586
III - Les donations reconnues indirectement par le règlement européen 588
IV - Le recours au SCI (ou leur changement de nature ?) 589
Conclusion 593
Annexes 606
V - Annexe I : CDI sur le revenu et la fortune 607
VI - Annexe II :CDI successions 1953 659
VII - Annexe III : projet CDI 2013 680

VIII - Annexe IV :Modèle OCDE CDI successions et donations 693
Bibliographie 708

RÉSUMÉ

La détention immobilière par des non-résidents s'est toujours confrontée au respect de principes universels de taxation comme les principes d'égalité et de non-discrimination. France et Suisse partagent ces principes mais possèdent des traditions fiscales très différentes qui pour la France se veut extensive et pour la suisse restrictive d'un point de vue territoriale. Ainsi, le recours à ces principes pour analyser ces situations déséquilibrées constituera la clé de voûte de cette thèse. Les deux pays étant également tenus par des conventions de doubles impositions et des « accords bilatéraux » se référant à ses principes, ils constituent des forces de rappel puissantes permettant de lutter contre ces déséquilibres et par ce biais définir une hiérarchie des normes.

MOTS CLÉS

Non-résidents, France, Suisse, Principe d'égalité, Principe de non-discrimination, fiscalité, convention double imposition, Accords bilatéraux, revenus fonciers, plus-value, CSG, acquisition, Liberté de circulation, capitaux, personnes, succession, donation.

ABSTRACT

Non-residents are often tax discriminated regarding their real estate ownership, even though some tax principles as equality and non-discrimination should protect them. France and Switzerland both share those principle but, due to their respective tax traditions (extensive for France and restrictive for Switzerland) lead non-residents to suffer heavier and different tax burden in comparison with residents. Those two principles constitute the key stone of our analysis in order to analyse this disequilibrium. In addition of that, the both countries are constrained by double tax treaties and "bilateral agreements" which both retain the previous principles. These two international regulations can actively participate in solving those unbalanced situations and therefore addressing the norm hierarchy issue.

KEYWORDS

Non-residents, France, Switzerland, equality principle, Non-discrimination principle, Tax law, Double tax treaties, Real-estate revenues, Capital gain, CSG, Acquisition, freedom of movement, capital, persons, inheritance, gift.