

4/24



Revue
de droit privé et fiscal
du patrimoine

Éditée par
le Centre de droit notarial
(Faculté de droit de l'Université de Lausanne)

Schulthess
ÉDITIONS ROMANDES



not@lex

Table des matières



Article de fond I

p. 113

Les fonctions successorales en droit des poursuites
Michel Mooser, professeur titulaire à l'Université de Fribourg, notaire à Bulle



Article de fond II

p. 127

Le traitement fiscal des trusts au moment du décès du *settlor*, en Suisse, au Royaume-Uni, aux États-Unis et selon les CDI-US et CDI-UK
Benjamin Mérot, MLaw, avocat-stagiaire à Lausanne



Tribunaux

p. 155

Chronique de jurisprudence fiscale
Michel Monod, chargé de cours à la Faculté droit, des sciences criminelles et d'administration publique de l'Université de Lausanne
Jean-Philippe Krafft, chargé de cours à la Faculté droit, des sciences criminelles et d'administration publique de l'Université de Lausanne
Ludovic Fuchs, avocat-stagiaire, doctorant au Centre de droit notarial de la Faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration publique de l'Université de Lausanne
Simon Laufer, assistant diplômé au Centre de droit notarial de la Faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration publique de l'Université de Lausanne

Les fonctions successorales en droit des poursuites

Michel Mooser, professeur titulaire à l'Université de Fribourg, notaire à Bulle

L'ouverture de la succession conduit à l'acquisition par les héritiers des actifs et des passifs du défunt. D'autres personnes peuvent intervenir dans le règlement de la succession. Elles sont désignées par le de cuius lui-même (l'exécuteur testamentaire), par l'autorité compétente (l'administrateur d'office, le représentant des héritiers et la personne chargée de l'inventaire) ou par les héritiers eux-mêmes (le mandataire privé), indépendamment de toute intervention de l'autorité. Cette contribution a pour but de présenter la situation de ces personnes sous l'angle du droit des poursuites.

D'une façon générale, les titulaires de ces fonctions successorales doivent se légitimer quant au principe de leur désignation et à l'étendue de leurs pouvoirs. Ceux-ci sont en principe exclusifs. L'art. 65 al. 3 LP s'applique dans la plupart des cas : si des poursuites sont faites contre une succession non partagée, les actes de poursuite sont notifiés au représentant désigné de la succession ou, s'il n'existe pas de représentant connu, à l'un des héritiers.

Durch die Eröffnung des Erbgangs erwerben die Erben die Vermögenswerte und Schulden des Verstorbenen. Andere Personen können in der Nachlassregelung intervenieren. Sie werden durch den Erblasser (Willensvollstrecker), von der Behörde (Erbschaftsverwalter, Vertreter der Erben und die mit dem Inventar beauftragte Person) oder von den Erben selbst (privater Beauftragter) ohne jeden Eingriff der Behörde bestellt. Dieser Beitrag stellt die Situation dieser Personen unter dem Blickwinkel des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts dar.

Generell müssen die Personen mit solchen erbrechtlichen Funktionen ihre Ernennung sowie die Reichweite ihrer Ermächtigung legitimieren. Ihre Ermächtigung ist im Prinzip exklusiv. Der Art. 65 Abs. 3 SchKG kommt meistens zur Anwendung: Ist die Betreuung gegen eine unverteilte Erbschaft gerichtet, so erfolgt die Zustellung an den für die Erbschaft bestellten Vertreter oder, wenn ein solcher nicht bekannt ist, an einen der Erben.

Table des matières

- I. Les fonctions successorales en général**
 - II. Principes généraux**
 - III. L'exécuteur testamentaire (art. 517 s. CC)**
 - IV. L'administrateur officiel de la succession (art. 554 s. CC)**
 - V. Le liquidateur officiel (art. 593 ss CC)**
 - A. Généralités**
 - B. Le mode ordinaire de liquidation de la succession**
 - C. Le mode de liquidation de la succession surendettée**
 - VI. Le représentant des héritiers (art. 602 al. 3 CC)**
 - VII. Le représentant des créanciers (art. 609 CC)**
 - VIII. La personne chargée de l'établissement de l'inventaire (art. 580 ss CC)**
 - IX. Le mandataire privé volontaire**
- Bibliographie**



I. Les fonctions successorales en général

1 Le décès d'une personne (le de cujus) conduit à l'ouverture de sa succession. De par la loi, *ses héritiers* reprennent sa place dans ses droits et dans ses obligations (art. 560 al. 1 CC¹). En tant qu'ils acquièrent les créances du défunt, ils peuvent faire usage des instruments que la loi met à leur disposition pour obtenir la prestation qui était due au de cujus. En tant qu'ils reprennent (solidairement; art. 603 al. 1) les dettes du défunt (et de la succession), ils peuvent être recherchés par les créanciers; voir à ce propos la contribution du Prof. Nicolas Jeandin. Les héritiers sont les personnes que désigne la loi (succession ab intestat) ou, en présence de dispositions pour cause de mort (testament ou pacte successoral) aménageant une institution d'héritiers (cf. art. 483), celles que désigne le de cujus.

2 D'autres personnes que les héritiers peuvent intervenir dans le règlement de la succession. Ce sont les titulaires de *fonctions successorales*. Elles sont *désignées* par

- le de cujus lui-même; il s'agira de l'exécuteur testamentaire;
- l'autorité compétente; ce seront alors l'administrateur officiel de la succession, le représentant de l'hoirie, le liquidateur officiel, le représentant des héritiers, le représentant des créanciers et la personne à laquelle est confié le soin d'établir un inventaire dans le cadre de la procédure de bénéfice d'inventaire;
- les héritiers, indépendamment de toute intervention de l'autorité; il s'agira en particulier du notaire ou de l'avocat chargé de collaborer (notamment) à la liquidation de la succession et au partage.

3 Dans une telle configuration, il importe d'examiner quelle est *la situation de ces personnes sous l'angle du droit des poursuites*, ou quelles sont, dans ce domaine, les conséquences d'une telle situation; c'est à cette question qu'est consacrée la présente contribution. Avant de reprendre séparément ces fonctions, il est utile de présenter quelques principes généraux applicables à l'ensemble de celles-ci.

II. Principes généraux

4 Quelle que soit la fonction successorale dont il est question, les principes généraux suivants s'appliquent:

- 1^o **5** Le titulaire de la fonction successorale peut être amené à *se légitimer quant au principe de sa désignation*. Il le fera par exemple par la production d'un certificat d'exécuteur testamentaire² ou par la décision de l'autorité compétente qui le désigne. En tant que poursuivant, il n'est pas tenu, à l'égard de l'office des poursuites, de le faire; il doit en revanche mentionner qu'il agit en cette qualité³. Il appartiendra au poursuivi, le cas échéant, de contester l'existence de cette fonction; le défaut de pouvoirs de représentation doit être soulevé par la voie d'une plainte contre le commandement de payer⁴. Dans le cadre d'une procédure judiciaire, le titulaire doit se légitimer d'office.
- 2^o **6** Le titulaire d'une fonction successorale peut également être amené à *se légitimer sous l'angle de l'étendue des pouvoirs* qui lui sont conférés. A l'égard des tiers, les pou-

¹ Sauf indications contraires, les dispositions citées sont celles du Code civil.

² Sur ce point, voir notamment CR-PILLER, n. 41 ss ad art. 517.

³ Notamment TSCHUMY, p. 211; en relation avec le représentant de la succession, ATF 52 II 202/208 = JdT 1927 I 495.

⁴ Pour un cas d'application, Tribunal fédéral, arrêt non publié 5A_768/2014, du 2 novembre 2015, cons. 5.2.

voirs de l'exécuteur testamentaire sont illimités⁵; s'ils ont été restreints par le disposant et que l'exécuteur testamentaire les outrepassé, il peut engager sa responsabilité (interne) à l'égard des héritiers. Lorsque le titulaire a été désigné par une autorité, la décision y relative fixera ses pouvoirs, à moins qu'ils ne soient prévus par la loi. Les pouvoirs d'administration sont d'une façon générale très étendus; les pouvoirs de disposition sont en principe limités à l'accomplissement de la tâche⁶.

- 3° **7** Généralement, les droits d'administration et de disposition des titulaires de fonctions successorales sont *exclusifs*: ils sont retirés aux héritiers aussi longtemps que le titulaire est en fonction⁷ (cf. art. 602 al. 2). Les droits de gestion et de disposition des héritiers sont suspendus. Les actes que ceux-ci font et qui se trouvent dans la sphère de compétence du titulaire de la fonction successorale sont nuls, à moins que celui-ci ne les ratifie; les droits des tiers de bonne foi sont néanmoins réservés⁸.
- 4° **8** L'art. 65 al. 3 LP s'applique à l'exécuteur testamentaire, à l'administrateur officiel et au représentant de la communauté héréditaire⁹: si des poursuites sont faites contre une succession non partagée, les actes de poursuite sont notifiés au représentant désigné de la succession ou, s'il n'existe pas de représentant connu, à l'un des héritiers¹⁰. Il incombe au créancier de se renseigner préalablement auprès de l'autorité compétente afin de savoir s'il existe un représentant de la succession non partagée; l'office n'a pas à s'enquérir lui-même de l'existence d'un représentant¹¹. Le créancier doit également indiquer à l'office s'il demande que la notification soit faite au représentant ou à un héritier. Il risque, si un représentant a été désigné, de voir son commandement de payer dirigé contre la succession être nul¹². Mais l'absence d'information connue à propos de l'existence d'un représentant autorise la notification directe à un héritier¹³.

⁵ Notamment CR-PILLER, n. 110 ad art. 518.

⁶ Cf. pour l'administrateur d'office, CR-MEIER/ENIAEVA, n. 46 ad art. 554.

⁷ Pour l'exécuteur testamentaire, CR-PILLER, n. 20 ad art. 518 (s'agissant spécifiquement du domaine de l'exécution forcée, n. 127 ad art. 518); CDS-ROUILLER, n. 90 ad art. 602; pour l'administrateur d'office, CR-MEIER/ENIAEVA, n. 5 et n. 46 ad art. 554 et BSK-LEU/GABRIELI, n. 37 ad art. 554; pour le liquidateur officiel, CR-BIANCHI, Intro. aux art. 593-597, n. 1 et n. 5 ad art. 596; BSK-LEU/GABRIELI, Vor Art. 593-597, n. 2; CDS-REGAMEY, Introduction aux art. 593-597, n. 3 et n. 49 ad art. 593 et n. 15 ad art. 596; pour le représentant officiel (en cas de pouvoirs généraux), BSK-MINNIG, n. 59 ad art. 602; CDS-ROUILLER, n. 90 et n. 109 ad art. 602.

⁸ Pour l'exécuteur testamentaire, CR-PILLER, n. 20 ad art. 518. Pour le liquidateur officiel, CR-BIANCHI, n. 6 ad art. 596, l'art. 204 LP étant applicable par analogie.

⁹ CRP-JEANNERET/LEMBO, n. 21 ad art. 65.

¹⁰ En ce qui concerne la notification à un seul héritier, la solution du législateur est très différente du régime applicable aux demandes en justice dirigées contre la communauté: en l'absence d'un représentant, ces demandes doivent en effet être notifiées à tous les héritiers (CDS-ROUILLER, n. 78 ad art. 602). Elle comprend certes le risque, pour les héritiers, que celui d'entre eux à qui la poursuite est notifiée (ou le représentant) ne fasse pas opposition, risque d'autant plus aigu que le délai pour le faire n'est que de dix jours (art. 74 al. 1 LP). Cette solution paraît toutefois découler de préoccupations liées à la praticabilité (CDS-ROUILLER, n. 78 ad art. 602). La loi présume que l'héritier auquel la notification est faite informera tous ses cohéritiers et prendra les mesures nécessaires à la sauvegarde des droits de la communauté (CRP-JEANNERET/LEMBO, n. 20 ad art. 65). Cela dit, selon la jurisprudence (ATF 107 III 7/10 = JdT 1983 II 35/38), il y a abus de droit à notifier le commandement de payer à un héritier seulement, comme l'autorise l'art. 65 al. 3 LP, alors que le poursuivant connaît les divergences entre héritiers et table sur le fait que l'héritier auquel il destine l'acte de poursuite, à la différence d'autres héritiers, ne réagira pas (CRP-JEANNERET/LEMBO, n. 20 ad art. 65; cf. CR-MEIER/ENIAEVA, n. 55 ad art. 54; nbp 141).

¹¹ CRP-JEANNERET/LEMBO, n. 21 ad art. 65; ATF 101 III 1 = JdT 1976 II 34/38; ATF 107 III 7 = JdT 1983 II 35/38.

¹² BSK-LEU, n. 79 ad art. 518; ATF 101 III 1 = JdT 1976 II 34/38; ATF 71 III 162 = JdT 1946 II 73.

¹³ CRP-JEANNERET/LEMBO, n. 21 ad art. 65.



- 5° **9** *S'agissant du for, la poursuite doit être engagée au lieu où le défunt pouvait lui-même être poursuivi à l'époque de son décès (art. 49 LP) et non pas au domicile du titulaire de la fonction successorale (qui constitue un point de rattachement aléatoire), car ce sont les actifs de la succession (poursuivie¹⁴) qui sont concernés par la poursuite, non pas la fortune personnelle du titulaire de la fonction¹⁵. Ce principe est applicable même si la succession est régie par un droit étranger et qu'une personne dont la fonction se rapproche de celle de l'exécuteur testamentaire ou du liquidateur officiel¹⁶ (notamment un *personal representative* du droit anglais) est désignée pour s'en occuper¹⁷. Ces principes ne s'appliquent en revanche pas lorsque les créanciers du défunt poursuivent les héritiers individuellement (n. 10), en tant que successeurs universels des dettes du défunt (art. 560 al. 2)¹⁸. Ils ne s'appliquent pas non plus à la liquidation officielle¹⁹ (n. 27).*
- 6° **10** *Les pouvoirs du titulaire de fonctions successorales sont limités aux biens successoraux. Si un tiers veut s'en prendre non seulement à ces biens, mais aussi au patrimoine personnel des héritiers, il doit également attirer les héritiers en justice, respectivement engager contre eux également une poursuite; dans ce cas, tant ces héritiers que l'exécuteur testamentaire ont tous deux à la fois qualité pour défendre et position de partie²⁰.*
- 11** Il est par ailleurs rappelé que la poursuite pour des dettes grevant une succession est suspendue pendant deux semaines à partir du jour du décès, ainsi que pendant les délais accordés pour accepter ou répudier la succession (art. 59 al. 1 LP).

III. L'exécuteur testamentaire (art. 517 s. CC)

12 *L'exécuteur testamentaire est la personne désignée par le de cujus dans son testament pour administrer la succession et exécuter ses dispositions pour cause de mort²¹. Il lui appartient donc de prendre toutes les mesures liées à l'administration de la succession²², en gardant et en conservant le patrimoine successoral en vue du partage²³. Dans ce cadre, il recouvre les créances du défunt contre les tiers de même qu'envers les héritiers, qu'elles qu'en soient leurs causes (salaire, prêt, créance en dommages-intérêts)²⁴. Inversement, il est chargé du paiement des dettes (art. 518 al. 2); il s'agit des dettes transmissibles du défunt (cf. art. 560 al. 2) et des dettes de la succession²⁵ (nées en raison de l'ouverture de la succession).*

¹⁴ L'art. 49 LP ne s'applique qu'à la succession poursuivie, non pas à la succession poursuivante (CRP-SCHUEP-BACH, n. 7 ad art. 49).

¹⁵ Pour l'exécuteur testamentaire, CDS-BERGAMELLI/COTTI, n. 198 ad art. 518; BSK-LEU, n. 79 ad art. 518; CR-PILLER, n. 131 ad art. 518; ATF 146 III 106 = JdT 2023 II 127/128.

¹⁶ BSK-LEU/BRUGGER, n. 13 ad art. 596.

¹⁷ CDS-BERGAMELLI/COTTI, n. 199 ad art. 518; ATF 145 III 205/212.

¹⁸ CDS-BERGAMELLI/COTTI, n. 200 ad art. 518.

¹⁹ Cf. ATF 145 III 205/212.

²⁰ CR-PILLER, n. 130 ad art. 518; ATF 116 II 131/134.

²¹ Notamment CR-PILLER, Intro. aux art. 517-518, n. 1; STEINAUER, p. 589, n. 1160.

²² Notamment STEINAUER, pp. 598 ss, nn. 1173 ss; pour les détails, BSK-LEU, nn. 27 ss ad art. 518; CR-PILLER, nn. 23 ss ad art. 518.

²³ CDS-BERGAMELLI/COTTI, n. 51 ad art. 518.

²⁴ CDS-BERGAMELLI/COTTI, n. 68 ad art. 518; CR-PILLER, n. 27 ad art. 518.

²⁵ Notamment CDS-BERGAMELLI/COTTI, n. 71 ad art. 518; CR-PILLER, nn. 58 ss ad art. 518.

13 Pour être en mesure d'accomplir sa mission, l'exécuteur testamentaire a le droit d'ester en justice dans les procédures non successorales, d'exécution forcée et dans certaines procédures successorales²⁶; il a qualité pour conduire le procès concernant l'actif ou le passif de la succession, en son propre nom et en tant que partie à la place de celui qui est, quant au fond, le sujet actif ou passif du droit contesté²⁷; on parle de *Prozessstandschaft* ou de *legitimatō ad causam*²⁸.

14 En tant qu'il a à titre exclusif la *légitimation active*, l'exécuteur testamentaire a seul qualité pour intenter des poursuites contre les débiteurs du de cujus²⁹, pour demander la mainlevée de l'opposition (art. 80 ss LP), agir en libération de dette³⁰ (art. 83 LP) ou en revendication (art. 106 ss LP)³¹. Il doit faire connaître qu'il agit en cette qualité (n. 5), mais l'indication «XX, en tant qu'exécuteur testamentaire de la succession de Y», est suffisante au sens de l'art. 67 al. 1 ch. 1 LP³².

15 L'exécuteur testamentaire a également la *légitimation passive* pour recevoir des actes de poursuites³³. Assimilé à un représentant de la succession au sens de l'art. 65 al. 3 LP (n. 8), il est seul habilité à recevoir ces actes³⁴. Le cas échéant, les créanciers ne peuvent toutefois s'en prendre qu'aux actifs successoraux, non pas aux actifs personnels des héritiers³⁵. Les créanciers peuvent le poursuivre directement en tant que représentant de la succession (indivise), en raison du mécanisme de la *Prozessstandschaft*³⁶ (n. 13). Comme on l'a vu (n. 10), le créancier qui veut s'en prendre à la fois aux droits patrimoniaux composant la succession non partagée et aux droits patrimoniaux composant le patrimoine personnel d'un ou de plusieurs héritiers doit s'en prendre tant à ces héritiers qu'à l'exécuteur testamentaire³⁷. Lorsque plusieurs exécuteurs testamentaires ont été désignés, la notification, au choix, à l'un d'entre eux est suffisante³⁸.

IV. L'administrateur officiel de la succession (art. 554 s. CC)

16 L'*administration officielle* est une mesure destinée à conserver la substance de la succession lorsque la gestion par les héritiers (même unanimes) présenterait un risque particulier³⁹. Elle est décidée par l'autorité compétente selon le droit cantonal dans les cas énoncés (exhaustivement) par l'art. 554, soit dans des situations dans lesquelles il est impossible, pour des motifs d'ordre extérieur, d'obtenir le concours de tous les héritiers à la gestion de la succession⁴⁰, en particulier lorsque tous les héritiers du défunt ne sont

²⁶ CR-PILLER, n. 116 ad art. 518.

²⁷ ATF 116 II 131/132.

²⁸ ATF 146 III 106 = JdT 2023 II 127/129; ATF 116 II 131/134.

²⁹ CDS-BERGAMELLI/COTTI, n. 196 ad art. 518; BSK-LEU, n. 79 ad art. 518.

³⁰ ATF 116 II 131/134.

³¹ CR-PILLER, n. 128 ad art. 518.

³² BSK-LEU, n. 79 ad art. 518; CR-PILLER, n. 127 ad art. 518; ATF 53 II 202 = JdT 1927 I 495/502.

³³ CR-PILLER, n. 129 ad art. 518; STEINAUER, p. 605, n. 1183a.

³⁴ BSK-LEU, n. 79 ad art. 518 et réf.; CR-PILLER, n. 129 ad art. 518.

³⁵ BSK-LEU, n. 79 ad art. 518.

³⁶ CDS-BERGAMELLI/COTTI, n. 198 ad art. 518; BSK-LEU, n. 70 ad art. 518.

³⁷ GILLIERON, n. 12 ad art. 49; ATF 116 II 131/135.

³⁸ CRP-JEANNERET/LEMBO, n. 21 ad art. 65.

³⁹ Cf. CR-MEIER/REYMOND-ENIAEVA, n. 1 ad art. 554.

⁴⁰ STEINAUER, p. 466, n. 871.



pas connus (al. 1 ch. 3). L'administration d'office ne suspend pas les poursuites relatives aux dettes du défunt et aux dettes de la succession⁴¹.

17 Les pouvoirs et les devoirs de l'administrateur d'office ne sont pas définis par la loi. Ils sont précisés par la doctrine, la jurisprudence et les dispositions légales destinées à réglementer d'autres institutions du droit privé que l'on applique par analogie⁴².

18 L'administrateur d'office possède une *compétence exclusive* pour poursuivre les débiteurs de la succession ainsi que pour défendre les intérêts de celle-ci dans les procédures d'exécution forcée⁴³. Il le fait en son nom, notamment dans le cas où les héritiers ne sont pas encore tous connus⁴⁴.

19 L'administrateur d'office a la *légitimation passive* pour recevoir des actes de poursuites et est assimilé à un représentant de la succession au sens de l'art. 65 al. 3 LP; à ce titre, il est seul habilité à recevoir ces actes⁴⁵ (n. 8).

V. Le liquidateur officiel (art. 593 ss CC)

A. Généralités

20 Comme son nom l'indique, la *liquidation officielle* s'inscrit dans le cadre du règlement de la succession⁴⁶. Elle constitue un mode particulier d'acquisition de la succession⁴⁷ et a pour but l'exécution générale, à l'égard de tous les créanciers, comparable à la faillite. Elle conduit à la formation d'un patrimoine distinct⁴⁸ et limite la responsabilité personnelle des héritiers du de cujus au patrimoine successoral (art. 593 al. 3)⁴⁹. En empêchant la confusion du patrimoine d'un héritier endetté avec le patrimoine successoral, elle permet de réserver l'actif successoral pour satisfaire en priorité les créanciers du de cujus et ceux de la succession⁵⁰. Le liquidateur officiel, bien que nommé par une autorité et placé sous son contrôle (art. 595 al. 1 et 3), exerce une fonction de droit privé, dans un but de liquidation générale assimilable à celle de la faillite, à des fins de sauvegarde des droits des créanciers successoraux et des héritiers⁵¹.

21 Les cas dans lesquels la *liquidation officielle* est instituée sont expressément et exhaustivement prévus par la loi. Elle intervient lorsque les héritiers le demandent, pour autant que le requérant n'ait pas déjà accepté la succession (art. 593 al. 1) et qu'aucun héritier n'accepte celle-ci (art. 593 al. 2; si l'un des héritiers veut répondre des dettes, la liquidation officielle ne se justifie plus⁵²). Il y a également liquidation officielle lorsque les créanciers du défunt (mais pas les créanciers de l'héritier⁵³, ni les créanciers successoraux⁵⁴) en font

⁴¹ TSCHUMY, p. 215.

⁴² CR-MEIER/REYMOND-ENIAEVA, n. 45 ad art. 554.

⁴³ BSK-LEU/GABRIELI, n. 54 ad art. 554; CR-MEIER/REYMOND-ENIAEVA, n. 55 ad art. 554; ATF 54 II 197/200 = JdT 1928 I 610; ATF 53 II 202 = JdT 1927 I 495.

⁴⁴ TSCHUMY, p. 212.

⁴⁵ BSK-LEU/GABRIELI, n. 54 ad art. 554; CR-MEIER/REYMOND-ENIAEVA, n. 55 ad art. 554; CR-PILLER, n. 129 ad art. 518.

⁴⁶ STEINAUER, p. 548, n. 1044.

⁴⁷ BSK-LEU/BRUGGER, Vor Art. 593-597, n. 5; CDS-REGAMEY, Introduction aux art. 593-597, n. 1.

⁴⁸ BSK-LEU/BRUGGER, Vor Art. 593-597, n. 9.

⁴⁹ BSK-LEU/BRUGGER, Vor Art. 593-597, n. 4; CDS-REGAMEY, Introduction aux art. 596-597, n. 2.

⁵⁰ CDS-REGAMEY, n. 54 ad art. 593.

⁵¹ ATF 145 III 205/209.

⁵² CR-BIANCHI, n. 2 ad art. 593.

⁵³ CR-BIANCHI, n. 1 ad art. 593.

⁵⁴ CR-BIANCHI, n. 3 ad art. 594.

la requête, pour autant qu'ils aient des raisons sérieuses de craindre qu'ils ne soient pas payés (art. 594) ; la liquidation officielle leur permet, si les héritiers sont obérés, de réserver l'actif successoral à la couverture de leurs créances⁵⁵. Les légataires peuvent également demander la liquidation officielle pour la sauvegarde de leurs droits (art. 594 al. 2). La liquidation officielle intervient enfin lorsqu'un héritier répudie dans le but de porter atteinte à ses créanciers et que la nullité de la répudiation a été prononcée (art. 578 al. 2)⁵⁶.

22 Lorsque les conditions sont réunies, l'autorité prend, selon une procédure sommaire, la décision de procéder à une liquidation officielle de la succession ; elle décide en outre si elle veut conduire elle-même la liquidation ou, ce qui est généralement le cas, si elle désigne pour cela un ou plusieurs liquidateurs officiels (art. 595 al. 1). La liquidation officielle s'ouvre par un inventaire, avec sommation publique (art. 595 al. 2).

23 La liquidation officielle *n'a pas d'effet matériel sur les créances et les dettes*. En particulier, la prescription n'est pas suspendue pendant la durée de la liquidation. Contrairement à la faillite (art. 208 al. 1 LP), elle n'a pas d'effet sur l'exigibilité⁵⁷. Comme une poursuite contre la succession est exclue (n. 27), la prescription ne peut pas être interrompue de cette manière, mais seulement par l'ouverture d'une action en justice⁵⁸.

24 La liquidation a lieu selon *deux procédures* : le mode ordinaire de liquidation (art. 596) intervient lorsque la succession est solvable (nn. 25 ss). La liquidation des successions insolubles se fait par l'office selon les règles de la faillite (art. 597 ; nn. 30 ss) ; il s'agit d'un cas de faillite sans poursuite préalable (art. 193 al. 1 ch. 2 LP)⁵⁹. Les intérêts des créanciers l'emportent alors sur ceux des héritiers, puisque ceux-ci n'ont pratiquement pas d'espoir de percevoir un solde actif⁶⁰. Ce second mode de liquidation est indépendant du mode de poursuite auquel était soumis le de cujus⁶¹ ; ainsi, en dérogation à l'art. 194 al. 2 LP, il n'est alors pas nécessaire que le défunt ait été inscrit au registre du commerce⁶² ; les intérêts des créanciers sont alors prépondérants⁶³. Le liquidateur doit informer l'autorité de poursuite de l'insolvabilité, le cas échéant, de la succession⁶⁴. Cette autorité doit ensuite avertir le juge de la faillite (art. 193 al. 1 LP). La faillite peut également être requise par un héritier ou par un créancier (art. 193 al. 3 LP), qui pourront dans ce cas devoir en supporter et avancer les frais (art. 194 al. 1 1^{re} phrase LP, renvoyant à l'art. 169 LP)⁶⁵ ; l'extension de la règle aux héritiers est liée au fait que ceux-ci peuvent avoir intérêt à ce que la faillite soit déclarée sans retard⁶⁶. Mais, contrairement à ce que pourrait laisser à penser sa formulation, l'art. 193 al. 3 LP ne fonde pas un droit des héritiers ou des créanciers de requérir la liquidation par la voie de la faillite en dehors des hypothèses prévues par le Code civil ; ainsi, l'héritier ayant accepté une succession qui se

⁵⁵ CR-BIANCHI, n. 1 ad art. 594.

⁵⁶ STEINAUER, p. 549, n. 1052.

⁵⁷ CDS-REGAMEY, n. 56 ad art. 593. Voir également BSK-LEU/BRUGGER, n. 16 ad art. 596 : « Die Verjährung von Schulden und Forderungen des Nachlasses wird durch die amtliche Liquidation nicht berührt und steht während des Liquidationsverfahrens nicht still. »

⁵⁸ BSK-LEU/BRUGGER, n. 16 ad art. 596 ; STEINAUER, p. 561, n. 1076a.

⁵⁹ MARCHAND/HARI, p. 203, n. 747 ; CDS-REGAMEY, n. 2 ad art. 597.

⁶⁰ STEINAUER, p. 558, n. 1073.

⁶¹ CDS-REGAMEY, n. 14 ad art. 597.

⁶² CR-BIANCHI, n. 3 ad art. 597 ; BSK-LEU/BRUGGER, n. 1 ad art. 597 ; STEINAUER, p. 559, n. 1073d.

⁶³ CR-BIANCHI, n. 1 ad art. 597.

⁶⁴ Cf. CRP-COMETTA, n. 2 ad art. 193.

⁶⁵ CDS-REGAMEY, n. 10 ad art. 597.

⁶⁶ GILLIÉRON, n. 31 ad art. 49.



révèle surendettée ne saurait se fonder sur cette disposition pour revenir sur son acceptation et provoquer la liquidation par voie de faillite⁶⁷. Un ou plusieurs héritiers peuvent éviter la faillite en acceptant purement et simplement la succession, auquel cas ils seront à nouveau personnellement responsables des dettes. C'est pourquoi l'autorité peut (mais ne doit pas), avant d'avertir le juge, réunir les héritiers et les créanciers pour les informer de la situation⁶⁸.

B. Le mode ordinaire de liquidation de la succession

25 Dans la *mode ordinaire* de liquidation, celle-ci comprend le règlement des affaires courantes du défunt, l'exécution de ses obligations, le recouvrement des créances, l'acquittement des legs dans la mesure de l'actif et, en tant que besoin, la reconnaissance judiciaire de ses droits et de ses engagements, ainsi que la réalisation des biens (art. 596 al. 1). Dans ce contexte, la succession forme un patrimoine séparé, disjoint de celui des héritiers⁶⁹. L'autorité ne peut pas, à la différence de l'administration d'office, définir les tâches du liquidateur en ne lui attribuant que certaines missions ou en limitant son activité à une partie seulement du patrimoine successoral⁷⁰.

26 Le liquidateur peut, comme l'exécuteur testamentaire ou l'administrateur d'office, ouvrir des poursuites contre les débiteurs du de cujus ou de la succession⁷¹. Au bénéfice d'une *légitimation active*, il a seul la compétence de le faire, à l'exclusion des héritiers⁷². Il peut et doit continuer les poursuites intentées par le défunt avant son décès contre les débiteurs du défunt; dans cette situation, il y a changement de créancier au sens de l'art. 77 LP et le débiteur du défunt pourra faire opposition tardive⁷³.

27 Pendant la liquidation, *la liquidation générale de la succession exclut toute procédure d'exécution spéciale*⁷⁴. L'art. 49 LP n'est pas applicable⁷⁵: non seulement le for n'est plus donné, mais *la succession ne peut alors plus faire l'objet de poursuites* qu'à raison des dettes contractées par le liquidateur pour les besoins de la liquidation⁷⁶; celles-ci peuvent être acquittées en priorité, avant les dettes du défunt (art. 206 al. 2 LP par analogie)⁷⁷. Ainsi, pendant la procédure de liquidation officielle, les créanciers du de cujus ne peuvent pas intenter ou continuer une poursuite contre la masse en liquidation⁷⁸. L'héritier ne pouvant pas être actionné pour les dettes de la succession, sa légitimation passive est suspendue⁷⁹. La situation est analogue à celle de la faillite⁸⁰ (cf. art. 206 LP). Les poursuites

⁶⁷ CDS-REGAMEY, n. 11 ad art. 597; STEINAUER, p. 559, n. 1073b.

⁶⁸ CR-BIANCHI, n. 3 ad art. 597.

⁶⁹ CR-REGAMEY, n. 8 ad art. 596; STEINAUER, p. 555, n. 1068.

⁷⁰ CR-BIANCHI, n. 1 ad art. 596.

⁷¹ CR-BIANCHI, n. 38 ad art. 596; STEINAUER, p. 556, n. 1068; ATF 130 II 97/100; ATF 94 II 141/142 = JdT 1969 I 359/360.

⁷² BSK-LEU/BRUGGER, n. 26 ad art. 596; TSCHUMY, p. 212.

⁷³ CDS-REGAMEY, n. 29 ad art. 593; TSCHUMY, p. 213.

⁷⁴ BSK-LEU/BRUGGER, n. 13 ad art. 596.

⁷⁵ TSCHUMY, p. 215.

⁷⁶ STEINAUER, p. 556, n. 1068; ATF 47 III 10/12 = JdT 1921 II 37/39; cf. ATF 48 III 1/2 = JdT 1922 II 102/103; ATF 47 III 10/12 = JdT 1921 II 37/39.

⁷⁷ CDS-REGAMEY, n. 17 ad art. 596.

⁷⁸ CR-BIANCHI, n. 39 ad art. 596; STEINAUER, p. 556, n. 1068; ATF 99 III 51 = JdT 1975 II 20/21; ATF 79 III 164/167 = JdT 1954 II 113/114; ATF 72 III 33 = JdT 1947 II 4/5.

⁷⁹ CR-BIANCHI, n. 11 ad art. 593.

⁸⁰ CR-BIANCHI, n. 39 ad art. 596.

contre la succession, y compris pour les dettes garanties par gages, sont nulles⁸¹. Les autorités de poursuite doivent ainsi examiner si la succession fait l'objet d'une liquidation officielle⁸² et, le cas échéant, annuler d'office les poursuites pendantes ou nouvelles à tout moment de la procédure, qu'il s'agisse de poursuites ordinaires ou en réalisation de gage, et veiller à ce qu'il n'en soit pas engagées de nouvelles⁸³. Les créanciers, y compris gagistes, doivent donc faire valoir leurs prétentions dans le cadre de la liquidation officielle, en principe à la suite de la sommation publique de l'art. 595 al. 2 (n. 22); les dettes reconnues seront payées par le liquidateur au moyen des actifs de la succession⁸⁴. En cela, la légitimation passive du liquidateur officiel n'a pas de sens; ne subsiste qu'une légitimation formelle, par exemple pour contester le fait que la succession puisse être l'objet de poursuites ou faire valoir un moyen de droit⁸⁵.

28 Pour les créanciers du défunt, la *seule exception* est la réalisation d'un gage portant sur un bien non successoral constitué par un tiers ou lorsque le bien engagé avait pour titulaires collectifs (en copropriété ou en propriété commune) le défunt et/ou des tiers; la poursuite en réalisation de gage est possible dans ce cas (art. 206 al. 1 2^e phrase LP)⁸⁶. Une fois le bien réalisé, l'excédent est remis au liquidateur proportionnellement aux droits que détiennent les héritiers. Quant aux créanciers de la succession engagés pour les besoins de la liquidation, ils peuvent poursuivre le liquidateur officiel et faire réaliser les biens du défunt, et passent dès lors avant les créanciers du défunt⁸⁷.

29 Après la clôture de liquidation, les héritiers recouvrent leurs pouvoirs de gestion et de disposition sur l'excédent indivis qui leur a été remis⁸⁸. Après la clôture du partage, ils peuvent encore être recherchés; cependant, ils ne répondent alors qu'à concurrence de leur enrichissement du fait de la succession, autrement dit de ce qui leur reste de ce qu'ils ont reçu⁸⁹. C'est ainsi la dette qui est limitée, mais l'héritier en répond sur tous ses biens. Peu importe que le créancier ait omis de produire avec ou sans faute, car la procédure de liquidation officielle n'a pas d'effet péremptoire⁹⁰.

C. Le mode de liquidation de la succession surendettée

30 Si la succession est insolvable (notamment s'il apparaît, au cours de la liquidation officielle, que la succession se révèle ou devient surendettée⁹¹; n. 24), la procédure est régie par les art. 197 à 270 LP⁹²; la liquidation par voie concordataire n'est pas admise (cf. art. 193 al. 2 LP)⁹³. Sont en particulier applicables les art. 204 LP (nullité des actes de disposition) et 206 LP (exclusion de l'exécution spéciale; suspension des poursuites)⁹⁴. La liquidation

⁸¹ CDS-REGAMEY, n. 18 ad art. 596.

⁸² GILLIÉRON, n. 68 ad art. 65.

⁸³ BSK-LEU/BRUGGER, n. 13 ad art. 596; CDS-REGAMEY, n. 19 ad art. 596.

⁸⁴ CDS-REGAMEY, n. 20 ad art. 596.

⁸⁵ BSK-LEU/BRUGGER, n. 26 ad art. 596.

⁸⁶ BSK-LEU/BRUGGER, n. 13 ad art. 596.

⁸⁷ CR-BIANCHI, n. 39 ad art. 596.

⁸⁸ CDS-REGAMEY, n. 43 ad art. 593.

⁸⁹ CDS-REGAMEY, n. 43 ad art. 593.

⁹⁰ STEINAUER, p. 560, n. 1075a.

⁹¹ CDS-REGAMEY, Introduction aux art. 593-597, n. 39.

⁹² CR-BIANCHI, n. 8 ad art. 597; STEINAUER, p. 559, n. 1074.

⁹³ CR-BIANCHI, n. 8 ad art. 597.

⁹⁴ BSK-LEU/BRUGGER, n. 10 ad art. 597; CDS-REGAMEY, n. 31 ad art. 597.



est conduite par l'office des faillites⁹⁵. La masse en liquidation, devenue masse en faillite, représentée par l'administration de la faillite, peut exercer notamment l'action révocatoire contre les actes du défunt (art. 285 ss LP), ainsi que l'action successorale en responsabilité (art. 579 CC). En revanche, pas plus que le liquidateur, l'office des faillites ne peut exercer l'action en réduction (art. 522 ss) ou en rapport (art. 626 ss), qu'il revient aux héritiers concernés d'intenter⁹⁶.

31 Lorsqu'il est probable que la masse ne suffira pas à couvrir les frais de liquidation sommaire, ce qui sera le plus souvent le cas dans l'hypothèse de l'art. 597, le juge qui a ordonné la faillite doit prononcer la *suspension* de celle-ci à la demande de l'office (art. 230 al. 1 LP); à défaut pour les créanciers de procéder à l'avance de frais dans le délai imparti, la faillite sera clôturée (art. 230 al. 2 LP)⁹⁷.

32 L'art. 230a al. 1 LP s'applique également à la succession en faillite de l'art. 597 CC⁹⁸; il permet aux héritiers d'exiger la *cession* en leur faveur ou en faveur de certains d'entre eux des actifs compris dans la succession, à condition qu'ils se déclarent personnellement responsables du paiement des créances garanties par gages et des frais non couverts de la liquidation; si aucun des héritiers ne fait usage de ce droit, il peut être exercé par les créanciers et, à défaut, par les tiers qui font valoir un intérêt⁹⁹.

33 La liquidation par voie de faillite peut être *révoquée* aux (seules) conditions des art. 195 et 196 LP. Tel est notamment le cas lorsqu'un ayant droit déclare accepter la succession et fournit des sûretés pour le paiement des dettes (art. 196 LP)¹⁰⁰. Il s'agit alors d'un cas d'adition d'hérédité; les héritiers ne succèdent pas à titre universel; leur acquisition reste limitée aux actifs et passifs inventoriés dans le cadre de la faillite¹⁰¹.

VI. Le représentant des héritiers (art. 602 al. 3 CC)

34 Les héritiers unanimes ont la possibilité de désigner un représentant, auquel ils peuvent donner un pouvoir général pour les actes d'administration et de disposition ou, au contraire, limiter ses pouvoirs à certaines opérations déterminées. Cette façon de procéder peut être utile, voire nécessaire, pour éviter les blocages qui peuvent aisément survenir en raison de la lourdeur du régime juridique applicable à la communauté héréditaire, en particulier de la règle de l'unanimité¹⁰² (voir nn. 44 ss). En l'absence d'une telle unanimité, chaque héritier peut demander à l'autorité la *désignation d'un représentant* de la communauté héréditaire jusqu'au moment du partage (art. 602 al. 3). Mais l'autorité ne peut pas désigner un représentant de la communauté héréditaire si la représentation est déjà assurée par un exécuteur testamentaire, un administrateur officiel ou un liqui-

⁹⁵ Pour les détails, voir CR-BIANCHI, n. 8 ad art. 597.

⁹⁶ CDS-REGAMEY, n. 34 ad art. 597.

⁹⁷ CDS-REGAMEY, n. 36 ad art. 597.

⁹⁸ STEINAUER, p. 559, n. 1074.

⁹⁹ CR-BIANCHI, n. 8 ad art. 597; CDS-REGAMEY, n. 37 ad art. 597; pour les détails, voir n. 38 ad art. 597. Selon une partie de la doctrine, l'art. 230a LP ne s'applique pas: il subsiste, après la liquidation selon les règles de la faillite, une masse patrimoniale distincte et en main commune; si aucune poursuite n'est requise contre les ayants cause en commun (art. 49 LP), la masse successorale est attribuée aux héritiers (ATF 87 III 77 = JdT 1961 III 113/114; voir GILLIERON, n. 33 ad art. 49).

¹⁰⁰ CRP-COMETTA, n. 4 ad art. 196.

¹⁰¹ CDS-REGAMEY, n. 42 ad art. 597.

¹⁰² CDS-ROUILLER, n. 78 ad art. 602.

dateur officiel, parce que ceux-ci disposent déjà de compétences analogues¹⁰³. En revanche le fait qu'un représentant conventionnel a été désigné (n. 44) n'exclut pas la désignation d'un représentant officiel¹⁰⁴. Cette autorité est celle du dernier domicile du de cujus (art. 28 al. 2 CPC), telle que désignée par le droit cantonal¹⁰⁵.

35 Le représentant doit agir dans l'intérêt de tous les héritiers, non pas seulement de l'un d'entre eux¹⁰⁶. Ses *pouvoirs* dépendent de la décision de l'autorité¹⁰⁷. Celle-ci peut lui conférer des pouvoirs spéciaux, limités à certaines affaires déterminées, par exemple la gestion d'un ou de plusieurs immeubles ou encore la vente de certains actifs successoraux¹⁰⁸. Elle peut également lui donner un pouvoir général de gérer la succession¹⁰⁹. Sauf précision contraire, les pouvoirs du représentant sont alors ceux d'un exécuteur testamentaire, à ceci près qu'il n'a pas à préparer le partage de la succession; la question est toutefois controversée¹¹⁰. Le représentant administre donc les biens de la succession et peut en disposer dans la mesure où cela est requis par une bonne gestion ou le paiement des dettes¹¹¹.

36 Le représentant des héritiers a seul la légitimation active pour *représenter la communauté dans les procédures de poursuites*¹¹². Réciproquement, il a la légitimation passive pour recevoir des actes de poursuites; assimilé à un représentant de la succession au sens de l'art. 65 al. 3 LP, il est seul habilité à recevoir ces actes¹¹³ (n. 8).

VII. Le représentant des créanciers (art. 609 CC)

37 Tout créancier qui acquiert ou saisit la part échue à un héritier, ou qui possède contre lui un acte de défaut de biens, peut demander que l'autorité intervienne au partage en lieu et place de cet héritier (art. 609 al. 1). Le but de cette participation officielle est de garantir la protection des intérêts du créancier dans le cadre du partage contre une éventuelle entente dolosive entre le débiteur et ses cohéritiers¹¹⁴.

38 L'intervention de l'autorité est subordonnée à une *requête du créancier*¹¹⁵. Lorsque le créancier a sollicité la réalisation de la part héréditaire du débiteur après saisie, c'est l'office des poursuites qui est habilité à requérir le concours de l'autorité pour l'exécution¹¹⁶ (art. 12 OPC i.f.), indépendamment de la volonté de partager des héritiers; le créancier peut ainsi, de manière indirecte, obtenir le partage successoral. L'office des poursuites n'est toutefois pas habilité à intervenir à la place de l'autorité compétente¹¹⁷.

¹⁰³ CDS-ROUILLER, n. 95 ad art. 602; CR-SPAHR, n. 71 ad art. 602.

¹⁰⁴ CDS-ROUILLER, n. 96 ad art. 602.

¹⁰⁵ CR-SPAHR, n. 64 ad art. 602; STEINAUER, p. 624, n. 1223.

¹⁰⁶ BSK-MINNIG, n. 46 ad art. 602.

¹⁰⁷ CDS-ROUILLER, n. 92 ad art. 602.

¹⁰⁸ CDS-ROUILLER, n. 93 ad art. 602.

¹⁰⁹ CDS-ROUILLER, n. 107 ad art. 602; CR-SPAHR, n. 75 ad art. 602.

¹¹⁰ STEINAUER, p. 625, n. 1224; cf. CR-SPAHR, n. 75 ad art. 602.

¹¹¹ CDS-ROUILLER, n. 98 ad art. 602.

¹¹² CDS-ROUILLER n. 110 ad art. 602; CR-SPAHR n. 76 ad art. 602; ATF 53 II 202/208 = JdT 1927 I 495.

¹¹³ GILLIERON, n. 67 ad art. 65; cf. CR-PILLER, n. 129 ad art. 518; CDS-ROUILLER, n. 111 ad art. 602.

¹¹⁴ BSK-MINNIG, n. 1 ad art. 609; CR-SPAHR, n. 1 ad art. 609.

¹¹⁵ CR-SPAHR, n. 3 ad art. 609.

¹¹⁶ ATF 129 III 316 = JdT 2003 I 277/281; Tribunal fédéral, arrêt non publié 5A_760/2015, du 18 mars 2016, c. 3.2.1.

¹¹⁷ BSK-MINNIG, n. 6 ad art. 609; CR-SPAHR, n. 4 ad art. 609.



39 Ce représentant doit prioritairement *défendre les intérêts du créancier*¹¹⁸. Mais il ne dispose d'aucune compétence décisionnelle¹¹⁹. Il participe uniquement au partage (total ou partiel)¹²⁰ en lieu et place de cet héritier (et non pas du créancier requérant)¹²¹, qu'il remplace dans le cadre du partage¹²². Il n'a pas plus de droits que l'héritier qu'il représente. En particulier, il ne peut pas imposer les modalités du partage aux autres héritiers, ni les obliger à procéder à un partage partiel. Il ne peut que conseiller les héritiers et leur faire des propositions, notamment en leur soumettant un projet de partage et en les convoquant pour en discuter¹²³. Faute d'entente, il doit ouvrir une action en partage¹²⁴; il le fait en sa qualité de représentant, à l'exclusion de l'héritier-débiteur¹²⁵. Sous ces aspects, il ne bénéficie d'aucun droit propre (et de devoir) d'administrer ou de disposer des biens successoraux. Il n'a pas la légitimation passive pour recevoir, en tant que représentant des héritiers, les actes de poursuite.

VIII. La personne chargée de l'établissement de l'inventaire (art. 580 ss CC)

40 L'héritier qui a la faculté de répudier peut réclamer le *bénéfice d'inventaire* (art. 580 al. 1). L'inventaire est dressé par l'autorité compétente selon les règles fixées par la législation cantonale (art. 581 al. 1). L'autorité doit à cet effet procéder à des sommations publiques (art. 582). La personne chargée de l'inventaire assume, selon la jurisprudence fédérale¹²⁶, l'administration de la succession; la question est toutefois controversée¹²⁷. En toute hypothèse, celle-ci doit être limitée aux actes nécessaires (cf. art. 585 al. 2). La personne chargée de l'inventaire doit d'office inventorier les créances et les dettes qui résultent des registres publics (art. 583 al. 1), en particulier du registre des poursuites et du registre foncier¹²⁸.

41 Pendant la procédure de bénéfice d'inventaire, les dettes du défunt et celles de la succession ne peuvent faire l'objet d'aucune poursuite (art. 586 al. 1)¹²⁹. Ces poursuites sont suspendues (art. 59 al. 1 LP), y compris la poursuite en réalisation de gage¹³⁰, jusqu'à la fin de l'inventaire officiel, pour tous les héritiers (y compris ceux qui ont accepté la succession purement et simplement)¹³¹. Cette suspension s'étend aux poursuites dirigées contre la succession (art. 49 LP) et à l'encontre des héritiers, tout comme elle vise tant les poursuites initiées avant le décès qu'après¹³². La poursuite à l'encontre de la succes-

¹¹⁸ CR-SPAHR, n. 15 ad art. 609.

¹¹⁹ CDS-HUBERT-FROIDEVAUX, n. 13 ad art. 609; BSK-SCHAUFELBERGER/LUESCHER, n. 12 ad art. 609.

¹²⁰ ATF 129 III 316 = JdT 2003 I 276/279.

¹²¹ CDS-HUBERT-FROIDEVAUX, n. 13 ad art. 609; CR-SPAHR, n. 1 ad art. 609; ATF 129 III 316 = JdT 2003 I 276/280.

¹²² BSK-MINNIG, n. 12 ad art. 609.

¹²³ CDS-HUBERT-FROIDEVAUX n. 13 ad art. 609.

¹²⁴ STEINAUER, p. 638, n. 1249c.

¹²⁵ ATF 129 III 316 = JdT 2003 I 277/281.

¹²⁶ ATF 54 II 416/420 = JdT 1929 I 553; ATF 55 III 176/178.

¹²⁷ CR-RUBIDO, n. 5 ad art. 585.

¹²⁸ CR-RUBIDO, n. 3 ad art. 581; STEINAUER, p. 535, n. 1020b; BSK-LEU/BRUGGER, n. 3 ad art. 583.

¹²⁹ TSCHUMY, p. 215.

¹³⁰ CR-RUBIDO, n. 1 ad art. 586.

¹³¹ CDS-PERRIN, n. 3 ad art. 586.

¹³² CDS-PERRIN, n. 3 ad art. 586.

sion (art. 49 LP) et à l'encontre des héritiers peut avoir lieu après l'acceptation de la succession par les héritiers, mais avant le partage¹³³. Après le partage, les créanciers ne peuvent s'en prendre qu'aux héritiers¹³⁴.

42 Cette suspension s'étend non seulement aux dettes à l'encontre du défunt, mais également à celles contractées par la succession après le décès du défunt¹³⁵.

43 L'art. 586 al. 1 CC et l'art. 59 al. 1 LP ne visent pas *les poursuites intentées contre des débiteurs* de la succession; celles-ci demeurent possibles, dans les limites de l'art. 585 CC¹³⁶, soit dans le cadre strict de l'administration de la succession.

IX. Le mandataire privé volontaire

44 Comme on l'a vu (n. 34), les héritiers peuvent décider de désigner un représentant (volontaire); ils doivent le faire *de façon unanime*. Cette personne pourra être un héritier lui-même ou, ce qui est plus fréquent, un professionnel tel qu'un avocat, un notaire ou un agent fiduciaire. Ses pouvoirs sont alors régis par les art. 32 ss CO, applicables à la représentation; ils sont définis par la décision des héritiers ou la nature de la mission qu'ils lui confient (cf. art. 398 CO)¹³⁷. Ils peuvent être généraux ou spéciaux¹³⁸. C'est en fonction de cet acte que l'on détermine quels pouvoirs résiduels des héritiers de disposer des biens subsiste¹³⁹.

45 Dans les rapports avec la poursuite, les règles ordinaires en matière de représentation sont applicables. L'art. 65 al. 3 LP s'applique. En cas de poursuite intentée contre le débiteur du défunt pour sauvegarder les droits des héritiers, le représentant conventionnel ne peut agir que comme « représentant » au sens des art. 32 ss CO, au nom et pour le compte des héritiers, qui doivent tous être mentionnés dans la réquisition de poursuite¹⁴⁰.

46 Le préposé n'a (en relation notamment avec la réquisition de poursuite), pas à vérifier d'office les pouvoirs du mandataire poursuivant, étant précisé que le défaut de pouvoir de représentation est un moyen qui doit être soulevé par la voie de la plainte et du recours aux autorités de surveillance¹⁴¹. Le représentant des communistes désignés par le poursuivant a qualité pour recevoir les actes de poursuite (mais cette désignation doit être faite de bonne foi; supra, nbp 10)¹⁴²; il lui appartient ensuite d'en informer ses mandants; mais ce n'est pas le rôle de l'office des poursuites que de s'en assurer¹⁴³.

¹³³ CR-RUBIDO, n. 1 ad art. 586; cf. ATF 102 II 385/387.

¹³⁴ BSK-LEU/BRUGGER, n. 2 ad art. 586.

¹³⁵ CR-RUBIDO, n. 2 ad art. 586; ATF 55 III 177 = JdT 1930 II 84.

¹³⁶ BSK-LEU/BRUGGER, n. 3 ad art. 586; CDS-PERRIN, n. 4 ad art. 586; CR-RUBIDO, n. 2 ad art. 586; TSCHUMY, p. 212.

¹³⁷ CDS-ROUILLER, n. 57 ad art. 602.

¹³⁸ CDS-ROUILLER, n. 57 ad art. 602.

¹³⁹ CDS-ROUILLER, n. 91 ad art. 602.

¹⁴⁰ TSCHUMY, p. 211.

¹⁴¹ CRP-RUEDIN, n. 14 ad art. 67; ATF 130 III 231/233.

¹⁴² GILLIERON, n. 15 ad art. 49.

¹⁴³ GILLIERON, n. 70 ad art. 65.



Bibliographie

DALLEVES/FOEX/JEANDIN (éd.), Poursuite et faillite, Commentaire romand, Bâle 2005 (cité: CRP-nom de l'auteur).

EIGENMANN/ROUILLER (éd.), Commentaire du droit des successions, 2^e éd., Berne 2023 (cité: CDS-nom de l'auteur).

GEISER/WOLF (éd.), Zivilgesetzbuch II, Commentaire bâlois, 7^e éd., Bâle 2023 (cité: BSK-nom de l'auteur).

GILLIERON Pierre-Robert, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, Lausanne 1999.

MARCHAND/HARI, Précis de droit des poursuites, 3^e éd., Genève 2022.

PICHONNAZ/FOEX/PIOTET (éd.), Code civil II, Commentaire romand, Bâle 2016 (cité: CR-nom de l'auteur).

STEINAUER Paul-Henri, Le droit des successions, 2^e éd., Berne 2015.

TSCHUMY Jean-Luc, Droit des successions et droit de la poursuite pour dettes et la faillite: considérations pratiques, in *Successio 2017*, pp. 210 ss.

* * *

Le traitement fiscal des trusts au moment du décès du settlor, en Suisse, au Royaume-Uni, aux États-Unis et selon les CDI-US et CDI-UK

Benjamin Mérot, MLaw, avocat-stagiaire à Lausanne

Jadis confinés aux pays anglo-saxons, les trusts sont de plus en plus fréquents en Suisse. Les engagements internationaux de notre pays impliquant la reconnaissance de ces instruments, un bon nombre de questions se posent quant à leur traitement, notamment sur le plan fiscal. Les trusts étant souvent utilisés à des fins de planification successorale, leur traitement fiscal au décès du settlor est une question essentielle et complexe, en particulier dans des situations internationales.

Früher gab es Trusts nur im angelsächsischen Raum; heute trifft man jedoch immer häufiger auf diese in der Schweiz. Die internationalen Verpflichtungen unseres Landes bringen die Anerkennung dieser Instrumente mit sich. Es stellen sich aber viele Fragen zu ihrer Behandlung, unter anderem auf der steuerrechtlichen Ebene. Trusts werden häufig zur erbrechtlichen Planung benutzt, und ihre steuerrechtliche Behandlung beim Tode des Settlor ist eine entscheidende und komplizierte Frage, vor allem in internationalen Situationen.

Table des matières

I. Introduction

II. Le traitement fiscal des trusts au décès du settlor dans le canton de Vaud

A. Les trusts testamentaires

B. Les trusts *inter vivos*

1. Révocables
2. Irrévocables
 - a. Discrétionnaire
 - b. Fixes

III. Le traitement fiscal des trusts au décès du settlor au Royaume-Uni

A. Définitions

1. Inheritance tax
2. Les types de trusts
3. La notion de domicile
 - a. De manière générale
 - b. Deemed domicile
4. Immediate post-death interest
5. Qualifying interest in possession
6. Excluded property
7. Estate
8. Relevant property
9. Potentially exempt transfers
10. Cumulative total
11. Gifts with reservation



B. Principes généraux de l'inheritance tax

1. La règle de base
2. Les taux
3. La franchise
4. Les transferts entre époux et civils partners
5. Potentially exempt transfers
6. Gifts with reservation

C. L'inheritance tax et les trusts

1. Interest in possession settlements
 - a. Trusts *inter vivos*
 - b. Trusts testamentaires
2. Les trusts discrétionnaires
 - a. Généralités
 - b. La ten-year charge
 - c. L'exit charge

IV. Le traitement fiscal des trusts au décès du settlor aux États-Unis

A. Généralités

B. Définitions

1. Estate tax, inheritance tax et gift tax
2. Generation-skipping transfer tax
3. Gross estate et taxable estate
4. U.S. resident

C. Federal estate tax

1. Généralités
2. Les § 2036 à 2038 IRC et leur application aux trusts
 - a. Le § 2036 IRC
 - b. Le § 2037 IRC
 - c. Le § 2038 IRC
 - d. Les potentiels conflits
 - e. Les trusts
3. Déductions
4. Les credits against tax
5. Les trusts

D. Federal gift tax

1. Généralités
2. Exemptions et déductions
3. Les trusts

E. Generation-skipping transfer tax

1. Généralités
 - a. Skip et non-skip persons
 - b. Les trois catégories de transfert
2. Le calcul de l'impôt
3. Les contribuables

V. Le traitement fiscal des trusts au décès du settlor selon les CDI-US et CDI-UK

A. Sous l'angle de la CDI-UK

B. Sous l'angle de la CDI-US

VI. Conclusion

I. Introduction

Au cours de ces dernières années, les questions liées aux trusts ont pris une place de plus en plus grande en Suisse. Les trusts existent pourtant dans les pays de *common law* depuis bien longtemps, mais ce n'est qu'en 2007 que la CLH Trust¹ est entrée en vigueur pour la Suisse. Ce texte prévoit notamment une obligation de reconnaissance dans les pays signataires des trusts valablement constitués selon la loi choisie par le constituant. Cette obligation donne lieu à un grand nombre de questions relatives au traitement des trusts dans les pays signataires qui ne connaissaient pas jusqu'alors cette institution. La Suisse n'a bien évidemment pas été épargnée, plusieurs domaines du droit ont en effet dû s'adapter à l'arrivée de ces nouveaux mécanismes. En droit fiscal, l'art. 19 CLH Trust précise que les États parties restent souverains. Il a donc fallu trouver un système satisfaisant pour imposer les trusts. Parallèlement à cela, le Conseil fédéral a récemment mis en consultation un avant-projet tendant à l'introduction d'un trust de droit suisse². La réception de ce texte n'a pas été bonne³, mais ces étapes sont représentatives des nombreux questionnements liés aux trusts et à leur traitement en Suisse.

La présente contribution a pour but d'analyser le traitement fiscal des trusts au moment du décès du *settlor*, tant sous l'angle des droits internes suisses, britanniques et américains que sous l'angle des conventions passées par la Suisse avec les États-Unis et le Royaume-Uni.

Nous partons du principe que le lecteur a des connaissances de base en droit fiscal suisse et international, et maîtrise en particulier les mécanismes prévus par les conventions de double imposition en matière successorale entre la Suisse et les États-Unis et la Suisse et le Royaume-Uni. La terminologie anglo-saxonne étant la plus utilisée en matière de trust, nous en ferons également usage ici. Enfin, les impôts successoraux n'étant pas harmonisés au niveau fédéral, nous n'examinerons que le droit vaudois.

II. Le traitement fiscal des trusts au décès du *settlor* dans le canton de Vaud

Commençons par examiner le traitement fiscal des trusts dans le canton de Vaud. Il est à ce stade indispensable de distinguer plusieurs hypothèses : la première est celle d'un *settlor* qui prévoit dans son testament la constitution d'un trust, la deuxième est celle d'un *settlor* qui a constitué de son vivant un trust révocable, qui devient à sa mort irrévocable et la troisième est celle d'un *settlor* qui a constitué de son vivant un trust irrévocable.

A. Les trusts testamentaires

L'art. 11 al. 2 let. a LMSD prévoit que les dévolutions successorales de biens à des trusts irrévocables sont soumises à l'impôt sur les successions. Tel sera donc également le cas de la constitution à cause de mort d'un trust. Quant à la question de savoir qui sera le débiteur de cet impôt, l'art. 18 al. 1 LMSD précise qu'il s'agit des bénéficiaires ou des *trustees*. L'art. 18 al. 1bis LMSD instaure une responsabilité des *trustees* pour cet impôt, à

¹ Convention du 1^{er} juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance, RS 0.221.371.

² FF 2022 132.

³ Prises de position des cantons, des partis politiques et d'autres participants à la procédure de consultation.



hauteur des biens du trust au moment du décès. La dernière question restante est celle du taux. L'art. 30 al. 1bis LMSD prévoit que le taux correspond à celui qui existerait entre le *de cuius* et le bénéficiaire le plus éloigné. Cela signifie que s'il est théoriquement possible que les biens du trust reviennent, *in fine*, à une personne non apparentée au *de cuius*, le taux le maximal sera retenu⁴. Il est donc sage de prévoir dans le *trust deed* que les biens du trust reviennent en dernière ligne à une institution exemptée au sens de l'art. 20 al. 1 let. a à d ou al. 2 LMSD. En effet, dans ces cas, le taux retenu sera celui qui correspond au bénéficiaire nommé le plus éloigné, et non à un potentiel tiers intervenant en fin de ligne.

B. Les trusts *inter vivos*

1. Révocables

Nous allons désormais nous pencher sur le cas où le *settlor* a constitué de son vivant un trust révocable. Il est évident qu'un tel trust deviendra irrévocable au moment du décès du *settlor*. Cela signifie que les biens du trust, qui étaient jusqu'alors fiscalement attribués au *settlor*, ne pourront bien sûr plus le rester. Il en résulte que ces biens seront frappés par l'impôt sur les successions, comme les autres éléments du patrimoine du *settlor*. C'est effectivement ce système qui a été retenu dans le canton de Vaud (art. 11 al. 2 let. b LMSD). Par ailleurs, si le *settlor* prévoit dans son testament d'autres apports au trust, ces apports seront également imposés, cette fois en vertu de l'art. 11 al. 2 let. a LMSD. Les considérations relatives au taux d'imposition sont identiques à celles qui valent pour les trusts testamentaires.

2. Irrévocables

a. Discrétionnaire

Lorsque le *settlor* a constitué de son vivant un trust irrévocable, il est encore nécessaire de déterminer si les actifs du trust lui étaient encore attribués fiscalement ou non. Si le trust est irrévocable et discrétionnaire et que le *settlor* était domicilié en Suisse au moment de sa constitution, le traitement fiscal en matière d'impôts directs est identique à celui d'un trust révocable. Il en résulte que le traitement fiscal du trust au moment du décès du *settlor* suivra donc également celui des trusts révocables. Si, en revanche, le *settlor* était domicilié à l'étranger au moment de sa constitution, on considérera qu'il s'est effectivement dessaisi des biens mis en trust. Ces derniers n'auront donc pas d'incidence sur la succession du *settlor*. Une fois de plus, les biens apportés au trust à cause de mort seront, eux, frappés de l'impôt sur les successions. Pour ce qui est des taux, nous pouvons ici encore renvoyer aux pratiques valables pour les trusts testamentaires.

b. Fixes

La constitution d'un trust irrévocable fixe est considérée comme un dessaisissement des biens sur le plan fiscal. Le transfert de biens sera donc imposé comme une donation s'il est fait du vivant du *settlor* (art. 11 al. 2 let. a LMSD). Il ne sera donc pas possible d'imposer ce transfert une seconde fois à la mort du *settlor*, cette fois sous l'angle de l'impôt sur les successions. Les biens du trust ne seront donc pas comptés dans l'inventaire fiscal de

⁴ GRISEL, *Le trust en Suisse*, Genève 2020 (cité: GRISEL), p. 217.

la succession. Cette solution est celle qui est préconisée par Olivier Weniger⁵. Comme pour les autres formes, les dévolutions successorales faites au trust seront bien sûr imposées.

III. Le traitement fiscal des trusts au décès du settlor au Royaume-Uni

Désormais armés d'une bonne compréhension du système appliqué aux trusts dans le canton de Vaud, nous allons nous concentrer sur la situation au Royaume-Uni. Il est précisé que de nombreux termes anglo-saxons sont utilisés dans les deux chapitres à venir, afin d'éviter toute confusion avec des notions de droit suisse.

A. Définitions

Avant d'entrer dans le cœur de la matière, il est indispensable de passer en revue certaines notions et de les définir, dans le but de simplifier les explications plus complexes qui suivront.

1. Inheritance tax

L'*inheritance tax* est le nom donné en droit anglais à l'impôt sur les successions. Elle est principalement régie par l'IHTA 1984⁶.

2. Les types de trusts

Premièrement, les types de trusts ne sont pas tous connus sous les mêmes noms en droit britannique. Ce que nous appelons usuellement les trusts discrétionnaires sont connus sous le nom de *discretionary settlements* et ce que qualifions de trusts fixes sont des *interest in possession settlements*⁷. Il existe bien évidemment d'autres types de trusts en droit anglais, qui vont des *bare trusts*, dans lesquels les pouvoirs du trustee sont purement administratifs puisque les bénéficiaires ont des droits sur l'entier des biens mis en trusts⁸, aux *charitable trusts*, qui sont faits en faveur d'institutions d'utilité publique⁹. Ce sont cependant les deux premières catégories qui vont ici nous intéresser. L'intérêt des bénéficiaires d'un trust fixe est appelé *interest in possession*¹⁰.

3. La notion de domicile

a. De manière générale

Le droit britannique connaît trois types de domiciles distincts: le *domicile of origin*, le *domicile of dependance* et le *domicile of choice*¹¹. Le premier, comme son nom l'indique, est acquis à la naissance. Il est impossible d'en changer, on peut par exemple changer de lieu

⁵ WENIGER, *Les inventaires fiscaux*, Not@lex 2014 (cité: WENIGER), p. 60 et 61.

⁶ *Inheritance Tax Act 1984* (Royaume-Uni) du 31 juillet 1984.

⁷ FERRIER/HUTTON, *Tolley's UK Taxation of Trusts (15th Edition)*, London 2005 (cité: FERRIER/HUTTON), p. 16, 17 21 et 22; WEBBER, *Taxation of Trusts and Estates*, Kingston upon Thames 2014 (cité: WEBBER), p. 20 et 21.

⁸ WEBBER, p. 21 et 22.

⁹ WEBBER, p. 22.

¹⁰ FERRIER/HUTTON, p. 124 et 125; WEBBER, p. 57 ss.

¹¹ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, *Trust Taxation and Estate Planning (4th Edition)*, London 2014 (cité: CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE), p. 135.



de résidence tout en conservant le même *domicile of origin*¹². Le *domicile of origin* ne disparaît donc jamais, mais il cède le pas au *domicile of choice* ou au *domicile of dependance*¹³. Cette dernière notion est plus facile à comprendre : notre *domicile of dependance* est celui de la personne dont on est légalement dépendant. Ainsi, les enfants mineurs (jusqu'à 16 ans, ou 14 ans en Écosse) auront leur *domicile of dependance* chez la personne dont elles dépendent juridiquement¹⁴. Le *domicile of choice*, lui, peut changer. En effet, toute personne de plus de 16 ans peut acquérir un nouveau *domicile of choice* à deux conditions : la résidence dans un territoire et l'intention de s'y établir de manière permanente¹⁵. Il est important de noter que les tribunaux britanniques ont tendance à interpréter ces deux critères de manière restrictive¹⁶. Il est possible de perdre son *domicile of choice* de deux façons : soit en cessant d'habiter le pays soit en perdant l'intention d'y résider indéfiniment¹⁷. L'interprétation faite par les tribunaux britanniques de ces deux critères-ci est nettement moins stricte que celle des critères d'acquisition d'un *domicile of choice*¹⁸. Lorsque l'on perd le *domicile of choice* sans en acquérir immédiatement un autre, le *domicile of origin* « renaît¹⁹ » et redevient pertinent.

b. *Deemed domicile*

Il est possible qu'une personne soit considérée comme domiciliée en dehors du Royaume-Uni selon les règles décrites ci-dessus, mais pas selon les règles de l'IHTA 1984. La sec. 267 IHTA 1984 prévoit en effet la notion de *deemed domicile*. Pour qu'une personne ait un *deemed domicile* au Royaume-Uni, il faut qu'une des trois conditions suivantes soit remplie :

- I. elle a été domiciliée au Royaume-Uni dans les trois ans qui précèdent l'évènement imposable ;
- II. elle a été résidente du Royaume-Uni durant au moins 15 des 20 années fiscales qui précèdent l'évènement imposable ou durant au moins une des quatre années fiscales qui précèdent l'évènement imposable ;
- III. elle a été dans le passé domiciliée au Royaume-Uni et y a résidé durant la période fiscale de l'évènement imposable.

Les personnes qui ont un *deemed domicile* au Royaume-Uni seront donc traitées comme des personnes qui y sont domiciliés pour ce qui est de l'*inheritance tax*.

4. *Immediate post-death interest*

La notion d'*immediate post-death interest* est importante en matière successorale. Elle est prévue par la sec. 49A IHTA 1984. Il s'agit d'une catégorie spécifique d'*interest in possession*. Pour qu'un *interest in possession* soit considéré comme un *immediate post-death interest*, il faut qu'il remplisse les quatre conditions de la sec. 49A IHTA 1984 :

¹² CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 140 et 141.

¹³ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 140 et 141.

¹⁴ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 147.

¹⁵ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 141.

¹⁶ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 147 ss.

¹⁷ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 145.

¹⁸ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 147 et 148.

¹⁹ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 145.

- I. il doit avoir été prévu par testament ou par les règles successorales qui s'appliquent *ab intestat* ;
- II. le bénéficiaire l'est devenu à la mort du *settlor* ;
- III. il ne doit s'agir ni d'un *bereaved minor trust* (trusts en faveur de mineurs ayant perdu au moins un de leurs parents²⁰, prévus par la *sec. 71A IHTA 1984*) ni d'un *disabled trust* (il s'agit là simplement d'un trust dont le ou les bénéficiaires sont des personnes handicapées²¹, au sens de l'annexe 1A FA 2005²²) ;
- IV. cette troisième condition doit avoir été remplie en tout temps depuis que le bénéficiaire l'est devenu.

Le texte légal prévoit que le bénéficiaire doit être une personne, par opposition à un individu, ce qui signifie que des personnes morales peuvent être bénéficiaires d'un *immediate post-death interest*²³.

5. Qualifying interest in possession

Lorsqu'on est en présence de trusts discrétionnaires, on peut tout de même avoir à faire à un *qualifying interest in possession* (*sec. 59 IHTA 1984*). Il s'agit là bien entendu d'une sous-catégorie d'*interest in possession*, il faut donc qu'il remplisse des conditions supplémentaires. Ces conditions sont différentes selon que le bénéficiaire est une personne physique (*sec. 59 (1) (a) IHTA 1984*) ou une personne morale (*sec. 59 (1) (b) et (2) IHTA 1984*). Pour les personnes physiques, il n'y a qu'une condition supplémentaire, qui ne vaut que si l'*interest in possession* a été attribué au bénéficiaire après le 22 mars 2006 compris. Il faut alors que l'*interest in possession* soit un *immediate post-death interest*, un *disabled person's interest* (l'intérêt du bénéficiaire d'un *disabled trust*) ou un *transitional serial interest* (qui est une notion de droit transitoire, peu fréquente aujourd'hui²⁴). Pour les personnes morales, il faut cumulativement :

- I. que la société bénéficiaire soit majoritairement active dans l'acquisition de tels intérêts ;
- II. qu'elle l'ait acquis à titre onéreux d'une personne physique qui en était bénéficiaire ;
- III. que les conditions applicables aux personnes physiques aient été remplies par le précédent bénéficiaire immédiatement avant le transfert à la personne morale.

6. Excluded property

L'*excluded property* correspond bien sûr à la notion de biens exemptés que nous connaissons en Suisse. Elle est prévue par la *sec. 6 IHTA 1984*. Elle inclut notamment les biens du trust situés hors du Royaume-Uni lorsque le *settlor* était lui-même domicilié hors du Royaume-Uni au moment de la mise en trust de ces biens²⁵.

²⁰ WEBBER, p. 425 ss.

²¹ FERRIER/HUTTON, p. 17 ; WEBBER, p. 446 ss.

²² *Finance Act 2005* (Royaume-Uni) du 7 avril 2005.

²³ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 913.

²⁴ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 883 ss.

²⁵ FERRIER/SHERRING, *Tolley's UK Taxation of Trusts (3rd Edition)*, London 1993 (cité : FERRIER/SHERRING), p. 65.



7. Estate

La notion d'*estate* correspond plus ou moins à celle de patrimoine du droit suisse. Elle est spécifiquement définie à la *sec. 5 IHTA 1984*. Il s'agit donc de tous les biens dont la personne a la jouissance, mais il y a deux exceptions. La première est que l'*estate* d'une personne immédiatement avant sa mort (la masse successorale, en droit suisse) n'inclut pas l'*excluded property* ni les œuvres d'art de propriété étrangère présentes au Royaume-Uni pour être exposées, nettoyées ou restaurées (*sec. 5 (1) (b) IHTA 1984*). La seconde exception concerne les *interest in possession*. Un *interest in possession* n'est en effet pas inclus dans l'*estate* si les *sec. 71A IHTA 1984* (qui concerne les *bereaved minor trusts*) ou *71D IHTA 1984* (qui traite des *18-25 trusts*, soit l'équivalent des *bereaved minor trusts* pour des bénéficiaires entre 18 et 25 ans²⁶) s'y appliquent (*sec. 5 (1) (a) IHTA 1984*) ou s'il remplit les conditions cumulatives de la *sec. 5 (1A) IHTA 1984*:

- I. il s'agit d'un intérêt à un trust;
- II. les *sec. 71A IHTA 1984* et *71D IHTA 1984* ne sont pas applicables;
- III. la personne a acquis la jouissance de cet intérêt après le 22 mars 2006 compris;
- IV. il ne s'agit ni d'un *immediate post-death interest* ni d'un *disabled person's interest* ni d'un *transitional serial interest*.

Ces *interest in possession* ne font donc pas partie de l'*estate* de la personne qui en jouit. Ceux qui remplissent les conditions de la *sec. 5 (1A) IHTA 1984* peuvent malgré cela en faire partie s'ils remplissent les conditions cumulatives de la *sec. 5 (1B) IHTA 1984*:

- I. la personne qui en a la jouissance était domiciliée au Royaume-Uni lorsqu'elle l'a obtenue;
- II. le transfert qui lui a donné cette jouissance n'était pas censé octroyer un avantage gratuit à la personne, au sens de la *sec. 10 IHTA 1984* (il faut donc que le transfert se fasse «*at arm's length*», soit au prix du marché).

Par ce mécanisme, les *interest in possession* qui remplissent les conditions des *sec. 5 (1A) et (1B) IHTA 1984* sont donc compris dans l'*estate* de la personne qui en jouit.

8. Relevant property

En matière de trusts discrétionnaires, la notion de *relevant property* est essentielle, elle est prévue à l'art. 58 IHTA 1984. En substance, il s'agit des biens mis en trust sur lesquels aucun *qualifying interest in possession* n'existe (*sec. 58 (1) IHTA 1984*). On exclut également de cette catégorie les biens énumérés aux let. (a) à (f) de la *sec. 58 (1) IHTA 1984*. Nous n'allons pas nous attarder sur ces différentes exceptions, mais il convient tout de même de relever que la *sec. 58 (1) (f) IHTA 1984* mentionne spécifiquement l'*excluded property*.

9. Potentially exempt transfers

Une autre notion centrale à la fiscalité successorale britannique est celle de *potentially exempt transfer*, soit d'aliénation potentiellement exemptée. Les conditions pour qu'une aliénation soit considérée comme telle figurent à la *sec. 3A IHTA 1984*. Il existe deux séries alternatives de conditions cumulatives. La première d'entre elles figure à la *sec. 3A (1) IHTA 1984*:

²⁶ WEBBER, p. 427 ss.

- I. l'aliénation a eu lieu entre le 18 mars 1986 et le 21 mars 2006 ;
- II. elle serait considérée comme un transfert imposable de propriété ;
- III. il s'agit d'une libéralité faite à un autre individu (ce qui comprend les *interest in possession trusts*²⁷), à un *accumulation and maintenance trust* (les bénéficiaires n'ont qu'une expectative jusqu'à un certain âge et les revenus du trust sont accumulés²⁸) ou à un *disabled trust*.

La seconde série de conditions est à la *sec. 3A (2) IHTA 1984* :

- I. l'aliénation a eu lieu après le 22 mars 2006 ;
- II. elle serait considérée comme un transfert imposable de propriété ;
- III. il s'agit d'une libéralité faite à un autre individu, à un *disabled trust* ou à un *bereaved minor trust* créé par la fin d'un *immediate post death interest*.

Depuis le 22 mars 2006, la constitution de trusts n'est donc un *potentially exempt transfer* qu'à des conditions très limitées²⁹.

10. Cumulative total

Le *cumulative total* correspond à la valeur totale des donations imposables effectuées par le donateur dans les sept ans qui précèdent une transaction donnée (*sec. 7 (1) IHTA 1984*).

11. Gifts with reservation

La notion de *gift with reservation* est prévue à la *sec. 102 FA 1986*³⁰. Il s'agit simplement des libéralités faites par un donateur qui conserve certaines prérogatives sur les valeurs données (*sec. 102 (1) (b) FA 1986*) ou lorsque le donataire n'en obtient pas immédiatement la jouissance (*sec. 102 (1) (a) FA 1986*). La constitution d'un trust révocable est considérée comme une telle libéralité³¹. Il en va de même des trusts dans lesquels le *settlor* est bénéficiaire ou peut le devenir³². Par conséquent, les biens inclus dans ces trusts seront tout de même inclus dans l'*estate* du donateur à sa mort (*sec. 102 (3) FA 1986*).

B. Principes généraux de l'*inheritance tax*

1. La règle de base

La règle de base en matière d'*inheritance tax* se trouve à la *sec. 4 (1) IHTA 1984*. On considère donc que le *de cuius* fait, à l'instant précédent sa mort, une aliénation de l'intégralité de son *estate*. L'impôt est alors perçu sur cette aliénation. On en déduit par conséquent que l'*inheritance tax* prélevée au moment du décès vise non pas les parts mais bien la masse successorale.

²⁷ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 808.

²⁸ FERRIER/HUTTON, p. 18 ss.

²⁹ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 809.

³⁰ *Finance Act 1986* (Royaume-Uni) du 25 juillet 1986.

³¹ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 1087.

³² CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 1081 et 1082.



2. Les taux

Les taux sont régis par les *sec. 7 ss. IHTA 1984*. La *sec. 7 (2) IHTA 1984* prévoit par ailleurs que les transferts entre vifs sont imposés à un taux correspondant à la moitié du taux valable pour les transferts à cause de mort. Ce régime préférentiel est cependant nuancé par la *sec. 7 (4) IHTA 1984*: les transferts opérés dans les sept ans précédant le décès de l'aliénateur sont imposés au taux standard, sauf s'ils ont été opérés plus de trois ans mais moins de sept ans avant le décès de l'aliénateur. Dans ces derniers cas, le taux standard sera réduit de 20% par tranche d'une année, jusqu'à atteindre 20% du taux standard. Un transfert opéré plus de trois ans mais moins de quatre ans avant le décès de l'aliénateur sera donc taxé à 80% du taux standard, pour les transferts opérés plus de quatre ans mais moins de cinq ans avant le décès, ce sera 60% du taux standard, et ainsi de suite... L'annexe 1 IHTA 1984 prévoit que le taux standard est de 40%. Ce taux ne dépend donc ni de l'assiette de l'impôt ni du lien de parenté entre le *de cuius* et l'héritier.

En pratique, une imposition a lieu au moment du transfert à la moitié du taux normal à ce moment-là. Si le donateur meurt dans les sept ans, l'impôt dû sera recalculé en prenant en compte le taux applicable au moment du décès et les réductions prévues par la *sec. 7 (4) IHTA 1984*. Les franchises suivent le même principe. Si l'on se tient strictement à ce système, il serait possible que le montant de l'impôt recalculé au moment du décès soit inférieur au montant payé au moment du transfert. Dans ces cas, la *sec. 7 (5) IHTA 1984* prévoit *in fine* que le taux applicable sera le taux le plus élevé entre celui prévu par la *sec. 7 (2) IHTA 1984* et celui prévu par la *sec. 7 (4) IHTA 1984*. Il ne sera donc jamais possible de descendre en dessous du montant original³³.

On remarque que le taux d'imposition ne dépend absolument pas du lien de parenté entre le donateur (ou le *de cuius*) et le donataire (ou l'héritier). Il existe cependant un système préférentiel pour les transferts entre époux.

3. La franchise

L'annexe 1 IHTA 1984 précise que le taux d'imposition pour les montants inférieurs à £ 350 000 est de 0%. Contrairement au système vaudois, où la franchise se calcule par part et dépend du lien de parenté entre le *de cuius* et l'héritier, le montant de £ 350 000 est applicable à l'entier de la succession. Cela est relativement logique puisque les taux ne varient pas en fonction de ce lien de parenté. Par ailleurs, le calcul est plus simple que pour les souches héréditaires dans le canton de Vaud, où l'art. 31 al. 2 LMSD prévoit une réduction de la déduction pour les parts comprises entre CHF 251 000 et CHF 499 000; il suffit en effet dans le système britannique d'exclure de l'assiette de l'impôt le montant de la franchise et de calculer l'impôt dû sur le reste.

4. Les transferts entre époux et *civil partners*

L'exemption la plus fréquente est prévue par la *sec. 18 IHTA 1984*. Il s'agit de l'exemption des transferts entre époux ou *civil partners* (notion qui correspond à celle de partenaires enregistrés du droit suisse). Il faut pour cela que le bien transféré soit inclut dans l'*estate* du conjoint ou partenaire enregistré qui le reçoit (*sec. 18 (1) IHTA 1984*). Si le donateur est domicilié au Royaume-Uni mais pas son conjoint ou partenaire enregistré, le montant

³³ GOLDING, *Tolley's Inheritance Tax 2006-07*, London 2006 (cité: GOLDING), p. 488.

maximal exempté correspond à la franchise prévue par l'annexe 1 IHTA 1984 (sec. 18 (2) et (2A) IHTA 1984). Il faut enlever à la franchise les montants des précédents transferts relevant de cette disposition. La sec. 18 (4) IHTA 1984 prévoit enfin qu'un bien est donné à une personne si celle-ci en acquiert la propriété ou si le bien est mis en trust en sa faveur.

5. Potentially exempt transfers

Ces transferts de propriété sont qualifiés de « potentiellement exemptés », car ils ne le seront effectivement que si l'aliénateur survit pendant au moins sept ans après le transfert (sec. 3A (4) IHTA 1984). Si le donateur meurt dans les trois ans qui suivent l'acte, l'aliénation sera pleinement imposée, mais s'il décède entre trois et sept ans après, des abattements progressifs sont prévus. Ces abattements sont identiques à ceux prévus par la sec. 7 (4) IHTA 1984, mais il n'y a pas de plancher puisqu'aucun impôt n'a été payé au moment du transfert³⁴. En pratique, aucun impôt ne sera prélevé au moment du transfert, puisqu'on part du principe qu'il pourrait potentiellement être exempté. Ce n'est que si le donateur meurt dans les sept ans que l'impôt sera recalculé. Cela a plusieurs conséquences. Premièrement, ces transferts ne sont pas comptés dans le montant total des donations avant la mort du donateur³⁵. Cependant, si le donateur meurt dans les sept ans, ils seront rétroactivement comptés dans ce total³⁶. Un décès du donateur dans les sept ans qui suivent un *potentially exempt transfer* peut donc avoir un impact tant sur l'imposition du transfert en question que sur l'imposition d'autres transferts qui ont eu lieu entre temps.

6. Gifts with reservation

Les *gifts with reservation* étant compris dans l'*estate* du donateur, une *inheritance tax* est perçue sur ces biens à la mort du *de cuius*. Il y aura donc un potentiel problème lorsque la donation avait déjà été imposée à l'époque, par exemple lorsqu'il ne s'agissait pas d'un *potentially exempt transfer*. Un problème similaire interviendrait s'il s'agit d'un *potentially exempt transfer* mais que le donateur est mort dans les sept ans qui ont suivi. Il y aurait en effet dans ces cas une double imposition. Pour éviter cela, la sec. 5 IHTR 1987³⁷ prévoit un mécanisme de crédit d'impôt. On commence par faire deux calculs distincts. Le premier (sec. 5 (3) (a) IHTR 1987) ignore le transfert entre vifs et calcule seulement l'impôt qui serait dû au décès en comptant les valeurs dans l'*estate*. Pour le second (sec. 5 (3) (b) IHTR 1987), la situation est plus complexe. On va dans un premier temps calculer l'impôt qui serait dû au décès sans compter les *gifts with reservation*. Il faudra ensuite ajouter à ce montant l'impôt calculé sur les *gifts with reservation*, au taux applicable aux successions (et non à celui qui vaut entre vifs), en déduisant l'impôt qui avait effectivement été payé au moment du transfert. Cela signifie que la franchise d'impôt sera utilisée premièrement pour couvrir les *gifts with reservation* et ce n'est que s'il en reste une partie qu'on pourra l'appliquer au reste de l'*estate*. Une fois que ces deux calculs sont faits on retiendra celui qui aboutit au résultat le plus élevé. Si c'est le premier calcul qui est retenu, on accorde un crédit d'impôt équivalent à l'impôt payé au moment du transfert il n'est

³⁴ GOLDING, p. 488.

³⁵ GOLDING, p. 395.

³⁶ GOLDING, p. 395.

³⁷ *The Inheritance Tax (Double Charges Relief) Regulations 1987* (Royaume-Uni) du 22 juillet 1987.



cependant pas possible de dépasser le montant d'impôt attribué aux biens en question (sec. 5 (4) IHTR 1987).

Analysons un exemple³⁸ : A constitue un trust révocable T et y apporte des biens d'une valeur de £ 1 000 000. Le trust étant révocable, le transfert est donc considéré comme un *gift with reservation*. Puisqu'il ne s'agit pas d'un *potentially exempt transfer*, un impôt sera perçu immédiatement. Il sera de $(£ 1 000 000 - £ 325 000) * 0.2 = £ 135 000$. Lorsque A meurt, dix ans plus tard, son *estate* a une valeur de £ 1 500 000 et la valeur des biens du trust est désormais égale à £ 1 250 000. Le premier calcul donnera donc un impôt de $(£ 1 500 000 - £ 325 000) * 0.4 = £ 470 000$. Le second calcul aboutira à un impôt de : $(£ 1 000 000 - £ 325 000) * 0.4 - £ 135 000 + £ 250 000 * 0.4 = £ 235 000$. Puisque le premier calcul a un résultat plus élevé, il sera retenu. Il faudra cependant créditer l'impôt payé du vivant de A, on arrive donc à un résultat final de $£ 470 000 - £ 135 000 = £ 335 000$. Il est ici possible de déduire l'intégralité de l'impôt payé *inter vivos* car l'impôt finalement prélevé sur le *gift with reservation* est suffisamment élevé : $(1 250 000) / (1 500 000) * 470 000 \cong 391 666.67 > 135 000$.

C. L'inheritance tax et les trusts

1. Interest in possession settlements

a. Trusts *inter vivos*

Comme nous l'avons vu, les constitutions de trusts fixes ne sont désormais considérées comme des *potentially exempt transfers* qu'à des conditions très restrictives. Cela signifie qu'elles seront imposables immédiatement, selon le système que nous avons examiné, sauf exceptions (notamment les *disabled trusts*³⁹). Par conséquent, ces transferts ne seront pas imposables une nouvelle fois à la mort du *settlor*, sous réserve de ceux qui ont été opérés dans les sept ans qui précédaient, pour lesquels il faudra recalculer l'impôt. Par ailleurs, les trusts révocables étant soumis au système des *gifts with reservation*, le décès du *settlor* aura un impact relativement lourd, comme nous l'avons vu. Il en va de même des trusts desquels le *settlor* était bénéficiaire. En dehors de ces situations, le décès du *settlor* n'a aucune influence fiscale sur les biens mis en trust.

b. Trusts testamentaires

La situation des trusts constitués à cause de mort est beaucoup plus simple. Puisque le *settlor* décède par définition à l'instant qui suit la constitution du trust, tous les mécanismes d'abattements tombent, le transfert est imposé au taux standard (sec. 7 (4) IHTA 1984).

2. Les trusts discrétionnaires

a. Généralités

L'imposition des trusts discrétionnaires (appelés dans l'IHTA 1984 les « *settlements without interests in possession* ») suit le *relevant property regime*. Dans ce régime, l'impôt principal est la *ten-year charge*. Lorsque les biens sortent du trust, soit pour revenir en pleine propriété de quelqu'un soit pour entrer dans un autre trust (non discrétionnaire), il existe

³⁸ L'exemple est inspiré de celui donné par CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 1264 et 1265.

³⁹ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 809.

aussi une *exit charge*, destinée à couvrir la période entre la dernière *ten-year charge* et la sortie des biens. On notera ici que la constitution d'un trust discrétionnaire sera toujours un évènement imposable, puisqu'il ne peut jamais s'agir d'un *potentially exempt transfer*. Lorsque le trust est constitué à cause de mort, un impôt sera perçu sur les biens qui y sont transférés, au taux standard de 40%. Les trusts constitués entre vifs lorsque le *settlor* décède dans les sept ans qui suivent bénéficieront des taux réduits de la *sec. 7 (4) IHTA 1984*. Comme pour les trusts fixes, si le *settlor* avait un pouvoir de révocation ou était bénéficiaire, le système des *gifts with reservation* sera applicable.

b. La *ten-year charge*

L'idée de base de la *ten-year charge* est d'imposer les biens du trust qui sont de la *relevant property* tous les dix ans qui suivent leur mise en trust. Le taux d'imposition est calculé sur la base du taux qui serait applicable à un transfert des biens du trust par une personne ayant un *cumulative total* égal à la somme de deux éléments, conformément à la *sec. 66 (5) IHTA 1984*:

- I. le *cumulative total* du *settlor* au moment de la constitution du trust ;
- II. les montants imposés par des *exit charges* au cours des dix années précédentes⁴⁰.

Une fois ce *cumulative total* hypothétique obtenu, il est nécessaire de déterminer une assiette hypothétique de l'impôt. Celle-ci correspondra une nouvelle fois à la somme de plusieurs éléments, en vertu de la *sec. 66 (4) IHTA 1984*:

- I. la valeur de la *relevant property* du trust le jour du dixième anniversaire ;
- II. la valeur de la *relevant property* d'un *related settlement*, au jour où ce dernier a été constitué ;
- III. la valeur des *same-day additions* ;
- IV. la valeur de la *relevant property* d'un autre trust au moment de sa constitution, si ce trust n'est pas un *related settlement* et que sa valeur a augmenté par une *same-day addition* comptée dans le cadre de ce total.

Dans ce contexte, la notion de *related settlement* fait référence à deux trusts constitués le même jour par le même *settlor*, sauf si l'un des deux au moins a un but purement caritatif (*sec. 62 IHTA 1984*). La notion de *same-day addition* est similaire, la situation est ici celle où des biens sont apportés le même jour à deux trusts différents qui contiennent au moins en partie de la *relevant property* (*sec. 62A (1) IHTA 1984*). Si un *settlor* apporte le même jour des biens au trust discrétionnaire qu'on veut imposer et à un autre trust, la valeur de cette *same-day addition* correspondra à la différence entre la valeur de l'autre trust avant et après l'apport (*sec. 62A (2) IHTA 1984*).

Nous avons donc désormais une assiette et un *cumulative total* hypothétiques, il est donc possible de calculer l'impôt hypothétique qui serait lié à ce transfert (le transfert se ferait entre vifs, il faut donc utiliser la moitié du taux standard), et donc le taux effectif de cet impôt (impôt hypothétique / assiette hypothétique). Le taux de la *ten-year charge* correspondra aux 30% de ce taux effectif (*sec. 66 (1) IHTA 1984*). L'assiette de cet impôt sera la valeur de la *relevant property* comprise dans le trust au dixième anniversaire de sa constitution (*sec. 64 (1) IHTA 1984*). On notera à ce stade que pour le calcul de cet impôt hypothétique, le taux et la franchise à prendre en considération sont ceux qui existent au dixième anniversaire de la constitution du trust (*sec. 66 (3) (b) IHTA 1984*). Lorsque des éléments de *relevant property* n'ont pas été dans le trust pendant les dix ans, soit parce

⁴⁰ WEBBER, p. 384.



qu'ils y ont été apportés en cours de route soit parce que leur qualification a changé, le taux d'imposition de ces biens est réduit d'un quarantième par trimestre passé dans les dix dernières années avant que ces biens ne deviennent de la *relevant property* (sec. 66 (2) IHTA 1984).

Si le *settlor* meurt dans les sept ans qui suivent un *potentially exempt transfer* effectué avant la constitution du *trust*, ce transfert sera imposé. Cela aura donc un impact sur le *cumulative total* du *settlor* au moment de la constitution du *trust*, et donc un impact sur la *ten-year charge* que devront payer les *trustees*.

c. *L'exit charge*

L'*exit charge* est principalement régie par la sec. 65 IHTA 1984. Le principe est qu'elle est perçue dès que des biens du *trust* cessent de remplir les conditions pour être de la *relevant property* (sec. 65 (1) (a) IHTA 1984). Cela peut notamment être le cas lors de distributions de capital aux bénéficiaires⁴¹. L'autre situation dans laquelle l'*exit charge* est perçue est celle où les *trustees* réalisent une opération qui ne remplit pas les conditions de la sec. 65 (1) (a) IHTA 1984 mais qui a pour effet de diminuer la valeur de la *relevant property* du *trust* (sec. 65 (1) (b) IHTA 1984). Cela peut être le cas lorsque les *trustees* concluent avec le bénéficiaire un contrat de bail portant sur des biens du *trust* à des conditions plus avantageuses que celles du marché⁴². La sec. 65 (9) IHTA 1984 précise que les *trustees* qui renoncent à faire valoir un droit sont considérés comme ayant réalisé une opération au sens de la sec. 65 (1) (b) IHTA 1984.

Il existe des cas où l'*exit charge* n'est pas perçue, même dans les situations que nous venons de voir. La sec. 65 (4) IHTA 1984 prévoit ainsi que les opérations effectuées dans le trimestre qui suit la constitution du *trust* ou une *ten-year charge* sont exemptées. C'est également le cas si les biens cessent d'être de la *relevant property* parce qu'ils cessent d'être situés au Royaume-Uni (sec. 65 (7) IHTA 1984) ou si l'opération effectuée avait pour but de couvrir des coûts afférant à de la *relevant property* (sec. 65 (5) (a) IHTA 1984). Enfin, les transactions qui créent du revenu imposable au sens de l'ITA 2007⁴³ (ou en créeraient si le bénéficiaire était domicilié au Royaume-Uni) sont aussi exemptées (sec. 65 (5) (b) IHTA 1984).

Le calcul du taux de l'*exit charge* se rapproche de celui de la *ten-year charge*. Il faut cependant distinguer deux scénarios : celui où la distribution a lieu avant le dixième anniversaire de la constitution du *trust* et celui où elle a lieu après. Dans le premier cas, réglé par la sec. 68 IHTA 1984, on partira du taux applicable à une transaction hypothétique faite le même jour que la transaction qu'on cherche à imposer par un donateur ayant un *cumulative total* identique à celui du *settlor* le jour de la constitution du *trust* (sec. 68 (4) (b) IHTA 1984). La valeur de cette transaction sera identique à celle de la transaction hypothétique détaillée ci-dessus, à laquelle on ajoutera la valeur des biens qui sont devenus de la *relevant property* du *trust* entre sa constitution et la transaction imposée par l'*exit charge* (sec. 68 (5) IHTA 1984). On pourra donc à nouveau obtenir un taux effectif d'imposition de cette transaction hypothétique. Pour obtenir le taux de l'*exit charge*, il faudra multiplier ce taux hypothétique par 30% et l'ajuster en fonction du nombre de trimestres écoulés depuis la constitution du *trust*. Ainsi, si le taux d'imposition effectif

⁴¹ WEBBER, p. 396.

⁴² WEBBER, p. 396.

⁴³ *Income Tax Act 2007* (Royaume-Uni) du 20 mars 2007.

de la transaction hypothétique était de 10% et qu'une distribution a lieu après 6 ans (24 trimestres), on aura un taux d'imposition pour la distribution de $10\% * 24/40 * 30\% = 1,8\%$.

Pour les distributions effectuées après le dixième anniversaire de la constitution du trust, le calcul se base sur le taux de la dernière *ten-year charge* (appelé « *anniversary rate*⁴⁴ »), en vertu de la *sec. 69 (1) IHTA 1984*. Le taux de l'*exit charge* sera simplement l'*anniversary rate* ajusté en fonction du nombre de trimestres écoulés depuis la dernière *ten-year charge* (le mécanisme d'ajustement est identique à celui que nous avons vu pour une *exit charge* intervenant avant le dixième anniversaire du trust). Lorsque des biens sont devenus de la *relevant property* du trust entre la dernière *ten-year charge* et la transaction, il faut recalculer l'*anniversary rate* comme si ces biens avaient été de la *relevant property* à ce moment-là (*sec. 69 (2) et (2A) IHTA 1984*). L'annexe 2 § 3 IHTA 1984 règle le cas où le taux d'imposition a été baissé entre la dernière *ten-year charge* et la transaction. Dans ces circonstances, il faudra recalculer l'*anniversary rate* comme si cette baisse du taux d'imposition avait été en force au moment de la dernière *ten-year charge*.

Dans les deux cas, un ajustement est prévu si les biens distribués n'étaient pas de la *relevant property* tout au long de la période topique. Pour les *exit charges* intervenant avant le dixième anniversaire du trust, la *sec. 68 (3) IHTA 1984* prévoit que les trimestres écoulés avant que les biens ne soit devenus de la *relevant property* ne sont pas comptés. Ce mécanisme s'applique également aux *exit charges* perçues après le dixième anniversaire, par renvoi de la *sec. 69 (4) IHTA 1984*.

L'assiette de l'*exit charge* correspondra toujours à la différence de valeur de la *relevant property* comprise dans le trust, avant et après la transaction. Le décès du *settlor* a une incidence sur l'*exit charge* qui est identique à celle qu'il a sur la *ten-year charge*.

IV. Le traitement fiscal des trusts au décès du settlor aux États-Unis

A. Généralités

Le droit américain étant un droit fédéral, similaire au nôtre dans sa conception, il est délicat d'aborder des questions de fiscalité indirecte. Les impôts sur les successions (*estate taxes* ou *inheritance taxes*, nous le verrons) sont effectivement perçus tant au niveau fédéral qu'au niveau étatique. Les systèmes des différents États ne sont par ailleurs pas harmonisés, ce qui complexifie encore la donne, nous allons donc ici nous focaliser sur le système fédéral et son application aux trusts.

B. Définitions

1. Estate tax, inheritance tax et gift tax

La notion d'*estate tax* fait référence, en droit américain, à un impôt perçu non sur les parts mais bien sur le patrimoine du *de cuius*⁴⁵, comme c'est le cas en droit britannique. À l'inverse, la notion d'*inheritance tax* renvoie à un impôt perçu sur les parts successorales reçues par chaque héritier⁴⁶. Le taux des *estate taxes* ne dépend donc que de la valeur du patrimoine du *de cuius* à son décès, alors que celui des *inheritance taxes* dépend de la valeur

⁴⁴ Cf. WEBBER, p. 408.

⁴⁵ McNULTY/McCOUCH, *Federal Estate and Gift Taxation: in a nutshell (6th Edition)*, St. Paul, MN 2003 (cité : McNULTY/McCOUCH), p. 1.

⁴⁶ McNULTY/McCOUCH, p. 1.



de la part de chaque héritier et de son lien de parenté avec le *de cuius*⁴⁷. Au niveau fédéral l'impôt sur les successions prend la forme d'une *estate tax*, qui est régie par les § 2001 ss. IRC⁴⁸. Une *gift tax* (similaire à notre impôt sur les donations) fédérale existe parallèlement à l'*estate tax*, pour couvrir les transferts *inter vivos*. Elle est régie par les § 2501 ss. IRC.

2. Generation-skipping transfer tax

Cette notion a été introduite en 1976, par le 1976 Act⁴⁹. Le but de cet impôt était de remédier à une situation dans laquelle une personne constituait un trust dont les revenus étaient destinés à ses enfants de leur vivant et passaient ensuite à leurs enfants et ainsi de suite. Avant l'introduction de la *generation-skipping transfer tax*, ce système permettait de ne payer d'impôt sur les biens mis en trust qu'au moment de la constitution (il s'agirait alors d'une *gift tax* ou d'une *estate tax*, selon que le trust est constitué à cause de mort ou entre vifs)⁵⁰. La *generation-skipping transfer tax* avait donc pour but de taxer les biens à chaque étape. Les dispositions applicables à cet impôt ont été révisées en 1986 et figurent désormais aux § 2601 ss. IRC.

3. Gross estate et taxable estate

Le *gross estate* est une notion importante dans le cadre de la *federal estate tax*. Elle correspond à l'intégralité des biens que possédait le *de cuius* au moment de sa mort (§ 2031 (a) IRC) qui sont transférés à cause de mort⁵¹, y compris les biens dans lesquels il avait un *interest* (§ 2033 IRC). La notion d'*interest* est nébuleuse, mais elle se rapproche de celle de droit personnel que nous connaissons en droit suisse⁵². Le *gross estate* comprend également certaines polices d'assurance vie (§ 2042 IRC) ainsi que certains biens transférés entre vifs mais dont le *de cuius* avait encore la jouissance (§ 2036 IRC). Les biens transférés par le *de cuius* dans les trois ans qui ont précédé sa mort sont également compris dans le *gross estate* s'ils avaient pu remplir les conditions des § 2036 à 2038 ou 2042 IRC (§ 2035 IRC) au moment de sa mort sans ce transfert. D'autres catégories de biens sont comptées dans le *gross estate*, nous ne nous y attarderons pas ici. Le *taxable estate* est calculé sur la base du *gross estate*, en y soustrayant les déductions autorisées (§ 2051 IRC).

4. U.S. resident

Il existe une définition de la notion de *U.S. resident* au § 7701 (b) IRC. Cette définition n'est cependant pas applicable en matière d'*estate* ou de *gift taxes*⁵³. Pour ces impôts une personne est traitée comme *U.S. resident* si elle a son domicile aux États-Unis (§ 20.0-1 (b) (1) 26 CFR⁵⁴). Cette même disposition donne une ébauche de définition de la notion de domicile. Une personne est ainsi considérée comme ayant son domicile à un endroit si elle y vit sans intention d'en repartir. Le séjour à un endroit sans intention d'y rester indéfini-

⁴⁷ McNULTY/McCOUCH, p. 1.

⁴⁸ *Internal Revenue Code (26 U.S. Code)* (États-Unis) du 22 octobre 1986.

⁴⁹ *Tax Reform Act of 1976* (États-Unis) du 4 octobre 1976.

⁵⁰ McNULTY/McCOUCH, p. 7.

⁵¹ McNULTY/McCOUCH, p. 13.

⁵² McNULTY/McCOUCH, p. 78 et 79.

⁵³ McDANIEL/AULT/REPETTI, *Introduction to United States International Taxation (5th Edition)*, The Hague 2005 (cité : McDANIEL/AULT/REPETTI), p. 200.

⁵⁴ Title 26 of the Code of Federal Regulations (États-Unis) du 16 août 1954.

ment ne constitue donc pas un domicile. À l'inverse, la simple intention de quitter un domicile ne suffit pas en elle-même à en changer, il faut qu'elle soit accompagnée d'un changement effectif.

Les critères pris en compte pour déterminer l'intention d'une personne comprennent notamment les caractéristiques du foyer (notamment si la personne en est locataire ou propriétaire) et les relations de la personne au lieu en question (y a-t-elle des hobbies, par exemple)⁵⁵. On part du principe que le domicile se trouve au lieu de résidence qui figure dans les papiers⁵⁶, mais cette présomption est réfragable. On notera enfin que le domicile peut rester inchangé même si la personne n'y séjourne pas durant un long moment⁵⁷.

C. Federal estate tax

1. Généralités

La *federal estate tax* est perçue sur le *taxable estate* de toute personne de nationalité américaine ou considérée comme *U.S. resident* (§ 2001 (a) IRC). Un impôt est également perçu lorsque le *de cuius* n'est ni citoyen américain ni *U.S. resident*, il ne frappe dans ces cas que les biens situés aux États-Unis (§ 2101 et 2106 IRC). Le § 2104 IRC donne quelques précisions sur la notion de bien situé aux États-Unis. Les actions émises par des sociétés américaines sont ainsi considérées comme situées aux États-Unis (§ 2104 (a) IRC), tout comme les créances contre le gouvernement des États-Unis (ou celui d'une subdivision politique) ou contre une *U.S. person*. Cette dernière notion regroupe les citoyens américains, les *U.S. residents*, les sociétés américaines ainsi que quelques autres entités américaines (§ 7701 (a) (30) IRC). Le § 2105 IRC décrit quelques biens qui ne doivent pas être considérés comme situés aux États-Unis, c'est notamment le cas des œuvres d'art prêtées à un musée pour y être exposées (§ 2105 (c) IRC). Il est important de noter que les biens transférés par le *de cuius* dans les trois ans précédant son décès qui remplissent les conditions des § 2035 à 2038 IRC et qui étaient situés aux États-Unis au moment du transfert sont également imposables (§ 2104 (b) IRC).

Le taux d'imposition est progressif, il est prévu dans un tableau au § 2001 (c) IRC. Pour la détermination de l'impôt, le calcul est complexe. Il faut commencer par obtenir une première *tentative tax*, en prenant une assiette correspondant au *taxable estate* plus les *adjusted taxable gifts* (§ 2001 (b) (1) IRC). Cette dernière notion correspond aux libéralités imposables faites par le *de cuius* de son vivant après le 31 décembre 1976 dont la valeur n'est pas comptée dans le *gross estate* (§ 2001 (b) IRC). Une fois qu'on a cette première *tentative tax*, il faudra en soustraire une seconde *tentative tax*, dont l'assiette sera cette fois le total des libéralités entre vifs faites par le *de cuius* après le 31 décembre 1976 (§ 2001 (b) (2) IRC). Cette différence est appelée *the estate's tax liability*⁵⁸. Il ne s'agit cependant pas là du montant final de l'impôt, il sera en effet possible de faire valoir certains crédits en compensation de ce montant⁵⁹, nous les examinerons plus loin.

⁵⁵ BAUEN/GANI, p. 260.

⁵⁶ BAUEN/GANI, p. 260.

⁵⁷ BAUEN/GANI, p. 260.

⁵⁸ McNULTY/McCOUCH, p. 42.

⁵⁹ McNULTY/McCOUCH, p. 42.



2. Les § 2036 à 2038 IRC et leur application aux trusts

Nous avons déjà mentionné que la détermination du *gross estate* est complexe, puisqu'il faut y inclure un grand nombre de biens. Nous allons nous pencher ici sur trois catégories de biens à inclure, prévues aux § 2036 à 2038 IRC. Ces dispositions traitent de transferts considérés comme incomplets, qui ne sont en réalité achevés qu'au moment de la mort du *de cuius*⁶⁰.

a. Le § 2036 IRC

Le § 2036 (a) IRC prévoit que les biens transférés par le *de cuius* entre vifs sont inclus dans le *gross estate* si ce dernier en avait gardé la jouissance ou les fruits (§ 2036 (a) (1) IRC) ou s'il avait encore un droit d'en désigner les bénéficiaires, et ce même si ce droit était partagé (§ 2036 (a) (2) IRC). Le § 2036 (b) (1) IRC précise que le fait de garder les droits de vote liés à des actions est traité comme un maintien de la jouissance.

b. Le § 2037 IRC

Le § 2037 IRC inclut dans le *gross estate* les biens transférés par le *de cuius inter vivos* à deux conditions cumulatives (§ 2037 (a) IRC) :

- I. la propriété ou la jouissance des biens ne peut être acquise par le donataire que s'il survit au *de cuius* ;
- II. le *de cuius* doit avoir gardé jusqu'à sa mort un « *reversionary interest* » d'une valeur de plus de 5% de celle du bien transféré.

La notion de *reversionary interest* est définie au § 2037 (b) IRC : il faut que le bien transféré (et non seulement ses fruits) soit susceptible de revenir au donateur ou soit sujet à son pouvoir de disposition. La valeur du *reversionary interest* se calcule selon les tables de mortalité et les principes d'actualisation prévues au § 20.2031-7 (d) 26 CFR. Enfin, la valeur sur laquelle l'inclusion prévue par le § 2037 (a) IRC n'est pas facile à cerner. Il s'agira en principe de l'entier de la valeur des biens transférés, moins la valeur d'éventuels intérêts sur lesquels le décès du *de cuius* n'a aucune influence (§ 20.2037-1 (d) 26 CFR).

c. Le § 2038 IRC

Le § 2038 IRC traite des transferts révocables. Nous n'allons pas aborder les règles concernant les transferts effectués jusqu'au 22 juin 1936, qui ont une importance pratique de plus en plus faible. Lorsque le *de cuius* avait encore, dans les trois ans qui ont précédé son décès, un pouvoir de révocation sur un transfert de biens effectué après le 22 juin 1936, ces valeurs seront incluses dans son *gross estate* (§ 2038 (a) (1) IRC). On notera que la notion de pouvoir de révocation est comprise de manière très large. Il n'est en effet pas nécessaire que le *de cuius* soit seul à posséder ce pouvoir, qui peut par ailleurs être limité à un simple changement des conditions du transfert⁶¹. À l'inverse, si les pouvoirs gardés par le *de cuius* dépendent d'événements externes hors de son contrôle, le § 2038 IRC ne pourra pas s'appliquer⁶².

⁶⁰ McNULTY/McCOUCH, p. 150.

⁶¹ McNULTY/McCOUCH, p. 166.

⁶² McNULTY/McCOUCH, p. 167 et 168.

d. Les potentiels conflits

Il semble qu'il existe un chevauchement entre les règles des § 2036 (a) (2) et 2038 IRC⁶³. Ce chevauchement n'est cependant pas total, un pouvoir de désigner le moment auquel le bénéficiaire obtiendra la jouissance (mais pas le principe), ne sera peut-être pas considéré comme remplissant les conditions du § 2036 (a) (2) IRC, mais il remplira les conditions du § 2038 IRC⁶⁴. L'importance pratique de ces nuances n'est pas négligeable, puisque les valeurs visées par les § 2036 (a) (2) et 2038 IRC ne sont pas toujours identiques⁶⁵.

e. Les trusts

Ces différentes dispositions ont des incidences importantes lorsque des trusts entrent en jeu. Commençons par analyser l'impact du § 2036 IRC sur les trusts. Il est évident que si le *settlor* se désigne lui-même comme bénéficiaire du trust ou s'il en est *trustee*, on considérera qu'il a gardé la jouissance des biens du trust. Dans ces cas, les biens du trust seront donc compris dans la *gross estate* du *settlor*. Cette inclusion est bien entendu limitée à la valeur de l'intérêt du *settlor* sur les biens du trust (§ 2036 (a) IRC). Le § 20.2036-1 (b) (3) 26 CFR prévoit que le § 2036 (a) (2) IRC est applicable si un *settlor* se réserve le droit de révoquer les pouvoirs d'un *trustee* et de le remplacer.

Le § 2037 IRC s'appliquera notamment aux trusts qui prévoient un bénéficiaire pour les fruits jusqu'à la mort du *settlor* et un bénéficiaire final qui recevrait le capital à ce moment-là, s'il est encore en vie⁶⁶. Le transfert du *settlor* au bénéficiaire final remplirait alors les conditions du § 2037 (a) IRC, si la valeur du *reversionary interest* du *settlor* est suffisante (§ 2037 (a) (2) IRC).

Enfin, le § 2038 IRC s'applique bien sûr aux trusts révocables. Le résultat est identique si le *settlor* se réserve le droit de désigner de nouveaux bénéficiaires ou de modifier les intérêts des bénéficiaires existants⁶⁷. Par ailleurs, le § 20.2038-1 (a) (3) 26 CFR prévoit que, dans un cas où le *settlor* n'est pas lui-même *trustee* mais conserve le pouvoir de révoquer le mandat *trustee* et de le reprendre lui-même, le § 2038 IRC sera applicable. Ce mécanisme est identique à celui du § 20.2036-1 (b) (3) 26 CFR.

3. Déductions

Comme nous l'avons mentionné, l'assiette de la *federal estate tax* est le *taxable estate*. Pour arriver à ce *taxable estate*, il faut déduire un certain nombre de choses du *gross estate*. Nous allons ici brièvement examiner les principales déductions à opérer, qui sont prévues par les § 2053 ss. IRC. Le § 2053 IRC permet premièrement de déduire les dettes qui n'ont pas déjà été prises en compte dans le calcul du *gross estate*⁶⁸. Le § 2055 IRC traite des libéralités à cause de mort faites à des institutions d'utilité publique, à une division politique des États-Unis (le gouvernement fédéral, un État particulier voire une commune) ou à un candidat à une élection, notamment. Ces règles sont limitées par le § 2055 (e) (2) IRC, qui vise à éviter qu'un *de cuius* constitue à cause de mort un trust dont les revenus sont attribués à une personne privée jusqu'à sa mort, moment auquel le reste du capital revient à

⁶³ McNULTY/McCOUCH, p. 170.

⁶⁴ McNULTY/McCOUCH, p. 176.

⁶⁵ McNULTY/McCOUCH, p. 176 ss.

⁶⁶ McNULTY/McCOUCH, p. 182.

⁶⁷ McNULTY/McCOUCH, p. 166.

⁶⁸ McNULTY/McCOUCH, p. 348.



une institution visée par le § 2055 (a) IRC, en particulier lorsque les *trustees* ont un large pouvoir de distribution de capital au bénéficiaire initial⁶⁹. Avant l'adoption de ces règles limitatives, ce mécanisme permettait d'obtenir une déduction bien plus importante que le montant qui serait à terme reçu par l'institution d'utilité publique⁷⁰. Le § 2058 IRC autorise les déductions des impôts successoraux payés à des États sur des biens compris dans le *gross estate*.

Nous allons analyser de manière un peu plus approfondie la déduction relative aux libéralités entre époux, qui figure au § 2056 (a) IRC. La règle de base est que les libéralités faites au conjoint survivant sont déduites du *gross estate* et ne sont donc pas taxées. Il existe cependant certaines limites, celle qui nous intéresse ici est prévue au § 2056 (d) IRC: la déduction n'est pas possible si le conjoint survivant n'est pas citoyen américain, sauf si la libéralité est faite sous forme de *qualified domestic trust*. Cette notion est définie au § 2056A IRC, un trust sera donc considéré comme un *qualified domestic trust* aux conditions suivantes:

- I. un *trustee* au moins doit être citoyen américain (ou une personne morale sise aux États-Unis) et doit pouvoir percevoir à chaque distribution l'impôt dû aux États-Unis;
- II. l'exécuteur testamentaire du *de cuius* soumet le trust au régime prévu pour les *qualified domestic trusts*.

Lorsque le *de cuius* fait une libéralité à son conjoint survivant par un tel instrument, l'impôt n'est pas perçu au moment du décès du *de cuius* (§ 2056 (d) (2) IRC), mais au moment des distributions du trust (§ 2056A (b) IRC). L'idée de tout ce système est de garantir qu'un impôt sera perçu sur les biens transférés, à un moment ou un autre. Si le conjoint survivant est citoyen américain, ce moment sera au plus tard son décès, sinon ce sera le décès du *de cuius*, voire les distributions du trust.

4. Les credits against tax

Une fois que l'*estate tax liability* est calculée, il est possible de déterminer la dette d'impôt finale liée à une succession en déduisant de ce montant les *credits against tax* disponibles. Ces derniers sont prévus par les § 2010 ss. IRC. Le plus important d'entre eux est le *unified credit* du § 2010 IRC. Le calcul du montant de ce crédit (*applicable credit amount*) est délicat. Il part du montant de \$ 5 000 000, le *basic exclusion amount* (§ 2010 (c) (3) (A) IRC), qui est doublé pour les successions ouvertes entre le 1^{er} janvier 2018 et le 31 décembre 2025 (§ 2010 (c) (3) (C) IRC). Ce montant est ensuite ajusté pour tenir compte de l'inflation (§ 2010 (c) (3) (B) IRC), il est de \$ 13 610 000 en 2024⁷¹. Le résultat ainsi obtenu est ensuite ajouté, cas échéant, au *deceased spousal unused exclusion amount* pour obtenir l'*applicable exclusion amount* (§ 2010 (c) (2) IRC). La notion de *deceased spousal unused exclusion amount* est définie au § 2010 (c) (4) IRC. L'idée est de permettre aux personnes dont le conjoint est décédé après le 31 décembre 2010 de bénéficier de la part de l'exemption qui n'avait pas été utilisée à l'époque par le conjoint. Le *deceased spousal unused exclusion amount* est donc égal au montant le moins élevé entre :

⁶⁹ McNULTY/McCOUCH, p. 362.

⁷⁰ McNULTY/McCOUCH, p. 362 et 363.

⁷¹ <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/whats-new-estate-and-gift-tax> (cité: IRS).

- I. le *basic exclusion amount* ;
- II. la différence entre l'*applicable exemption amount* du conjoint prédécédé et le montant sur lequel la *tentative tax* de ce conjoint avait été calculée selon le § 2001 (b) (1) IRC. Une fois la somme du *basic exclusion amount* et du *deceased spousal unused exclusion amount* effectuée, on pourra calculer l'*applicable credit amount*. Il sera égal à une *tentative tax* calculée sur la base de l'*applicable exclusion amount* selon le tableau du § 2001 (c) IRC (§ 2010 (c) (1) IRC).

D'autres crédits existent, c'est notamment le cas des *gift taxes* perçues sur des transferts de biens qui sont finalement compris dans le *gross estate* (§ 2012 IRC) et des *federal estate taxes* perçues sur des biens dévolus à cause de mort au *de cujus* dans les dix ans qui ont précédé son décès (§ 2013 IRC). Le § 2014 IRC permet également de déduire les impôts successoraux payés dans d'autres pays sur des biens qui sont compris dans le *gross estate*.

5. Les trusts

Nous avons déjà mentionné les trusts à quelques reprises, et nous aurons l'occasion d'en reparler lorsque nous aborderons les *federal gift taxes* et *generation-skipping taxes* plus tard, nous allons donc nous contenter ici de faire une synthèse de la situation des trusts en matière de *federal estate tax*. Globalement, il y a de fortes chances que les biens mis en trust soient compris dans le *gross estate* par les mécanismes des § 2036 à 2038 IRC et donc imposés. Il nous semble cependant que les trusts irrévocables constitués par un *settlor* qui n'a gardé aucune prérogative sur les biens devraient être exclus du *gross estate* et donc éviter l'imposition à la mort du *settlor*.

D. Federal gift tax

Nous avons désormais pu voir dans les grandes lignes le fonctionnement de la *federal estate tax*, nous allons à présent effectuer un bref survol de la *federal gift tax*.

1. Généralités

Comme nous l'avons déjà mentionné, la *federal gift tax* est le pendant de la *federal estate tax* pour les transferts *inter vivos*⁷². Les dispositions en la matière sont aux § 2501 ss. IRC. L'impôt est perçu sur tous les transferts entre vifs à titre gratuit (§ 2501 IRC). Le § 2511 (a) IRC pose cependant une limite à ce principe : lorsque le donateur n'est ni citoyen américain ni *U.S. resident*, l'impôt n'est dû que si le bien transféré se trouve aux États-Unis. Les biens incorporels sont censés être situés aux États-Unis aux conditions alternatives du § 2511 (b) IRC. Ces conditions sont très similaires à celles qui valent pour la *federal estate tax*. Les transferts de biens incorporels par un donateur qui n'est ni citoyen américain ni *U.S. resident* ne sont imposables qu'aux conditions du § 2501 (a) (3) IRC. Il faut que le donateur ait perdu la nationalité américaine dans les dix ans qui précèdent le transfert dans le but d'éviter l'impôt⁷³.

Le taux de la *federal gift tax* est basé sur le même tableau que celui de la *federal estate tax* (§ 2502 (a) IRC). Le calcul de l'impôt dû est fait en deux parties. Il faut d'abord calculer une *tentative tax* en fonction du tableau du § 2001 (c) IRC et d'une assiette correspondant à la somme de toutes les donations imposables effectuées par le donateur jusqu'à la fin

⁷² McNULTY/McCOUCH, p. 14 et 15.

⁷³ McNULTY/McCOUCH, p. 46 et 47.



de l'année en cours (§ 2502 (a) (1) IRC). Il faut ensuite soustraire à ce montant une seconde *tentative tax* calculée sur la base du même tableau, mais cette fois d'une assiette égale à la somme des donations imposables effectuées par le donateur jusqu'à la fin de l'année qui précède (§ 2502 (a) (2) IRC). La différence entre ces deux montants sera l'impôt dû. Il est intéressant de noter que le § 2502 (c) IRC met l'impôt à la charge du donateur, contrairement au système vaudois (art. 18 al. 2 LMSD).

2. Exemptions et déductions

Le § 2503 (a) IRC prévoit que les donations imposables correspondent à la somme des donations effectuées durant l'année, moins les déductions autorisées. Le § 2503 (b) IRC accorde cependant une franchise annuelle. Cette franchise s'applique « par donataire », ce qui signifie que si un même donateur fait un cadeau inférieur à cette franchise à 100 personnes différentes, aucun de ces dons ne sera imposé. Le montant de base de cette franchise est de \$ 10 000, mais il est ajusté pour tenir compte de l'inflation. En 2024, il se monte à \$ 18 000⁷⁴. On notera ici que les donations faites par des personnes mariées sont considérées comme faites par les deux époux, chacun pour une moitié, tant que les deux époux y consentent (§ 2513 (a) IRC). Cela signifie donc que le montant prévu par le § 2503 (b) IRC est doublé pour les donations faites par des couples mariés⁷⁵. Il existe d'autres biens exclus de la somme du § 2503 (a) IRC, ils sont prévus aux § 2503 (c) à (g) IRC, nous ne nous y arrêterons pas.

Les citoyens américains et *U.S. residents* bénéficient par ailleurs d'un *unified credit against tax* pour la *federal gift tax* (§ 2505 IRC). Il est basé sur le *unified credit against tax* du § 2010 (c) IRC (§ 2505 (a) (1) IRC). On déduit cependant de ce montant la somme des montants qui auraient été allouables pour les années précédentes (qui sont donc calculés en fonction des donations effectivement faites durant ces années), en vertu du § 2505 (a) (2) IRC. Enfin, les § 2522 et 2523 IRC prévoient expressément que les donations entre époux (§ 2523 IRC) et les donations à des institutions d'utilité publique (§ 2522 IRC) sont déductibles de l'assiette de l'impôt.

3. Les trusts

Le § 2511 (a) IRC spécifie qu'une *federal gift tax* est perçue sur les transferts à des trusts. Cela signifie que la constitution d'un trust, quel qu'il soit, sera considérée comme une donation imposable. Cela pourra avoir des retombées fiscales à la mort du *settlor* si les biens mis en trust sont inclus dans son *gross estate*, puisque la *federal gift tax* perçue au moment du transfert sera récupérable sous forme de crédit (§ 2012 IRC).

Nous allons enfin examiner le cas particulier de l'application du § 2523 IRC aux constitutions de trusts. L'état de fait sur lequel la réflexion se base est le suivant: un époux constitue un trust qui va distribuer les revenus à son conjoint durant une période donnée, à l'issue de laquelle le capital reviendra à quelqu'un. Dans ce cas, le § 2523 (b) (2) IRC prévoit que si la personne à qui le capital revient est nommable par le *settlor* après la constitution du trust, cette constitution ne sera pas considérée comme un transfert entre époux. La solution sera identique si, dès le départ, la personne à qui le capital revient est nommée et qu'il s'agit soit du *settlor* soit d'un tiers (§ 2523 (b) (1) IRC). Il faut cependant

⁷⁴ IRS.

⁷⁵ McNULTY/McCOUCH, p. 49.

nuancer ceci : si l'intérêt du conjoint est destiné à durer pour le reste de sa vie, cet intérêt peut être déduit en vertu du § 2523 (a) IRC s'il remplit en outre les conditions du § 2523 (e) IRC :

- I. les revenus sont distribués au moins annuellement ;
- II. le conjoint donataire peut en tout temps attribuer l'intégralité de son intérêt à sa succession ou à lui-même ;
- III. il est seul à pouvoir exercer ce pouvoir.

Une autre nuance au système du § 2523 (b) IRC est apportée par le § 2523 (g) IRC : si le seul autre bénéficiaire possible du trust est une institution d'utilité publique au sens du § 170 (c) IRC, la valeur de l'intérêt attribué au conjoint sera déductible.

E. Generation-skipping transfer tax

La *generation-skipping transfer tax* est le dernier impôt américain que nous allons examiner. Il s'agit d'un impôt complexe mais très important en matière de trusts.

1. Généralités

La *generation-skipping transfer tax* est régie par les § 2601 ss. IRC. Il est important de préciser que ces dispositions font références à la génération de l'aliénateur. Cet aliénateur sera la personne qui se sépare initialement des biens, à cause de mort ou entre vifs. La *generation-skipping transfer tax* est perçue sur tous les *generation-skipping transfers* (§ 2601 IRC). Cette notion est définie par le § 2611 (a) IRC, elle inclut donc trois catégories de transferts : les *taxable distributions*, les *taxable terminations* et les *direct skips*. Avant d'examiner ces trois notions, nous allons commencer par distinguer deux types de personnes : les *skip persons* et les *non-skip persons*.

a. Skip et non-skip persons

C'est le § 2613 IRC qui fait cette distinction. Les *skip persons* sont les personnes physiques situées deux générations ou plus après l'aliénateur et les trusts, si les seuls bénéficiaires sont des *skip persons* ou s'il n'y a pas de bénéficiaire et qu'aucune distribution (y compris au moment de la liquidation du trust) ne peut être faite à une *non-skip person* (§ 2613 (a) IRC). Les *non-skip persons* sont bien sûr toutes les personnes qui ne sont pas des *skip persons* (§ 2613 (b) IRC). La génération à laquelle une personne appartient est donnée par le § 2651 IRC. Il faut distinguer selon que la personne est de la famille de l'aliénateur ou non. Une personne est considérée comme étant de la famille de l'aliénateur si elle descend d'un de ses grands-parents ou d'un des grands-parents de son conjoint (§ 2651 (b) IRC). La différence générationnelle entre ces personnes et l'aliénateur est calculée en se référant à l'ascendant commun. On va donc prendre le nombre de générations entre l'ascendant commun et la personne concernée et y soustraire le nombre de générations entre l'ascendant et l'aliénateur. Les époux sont toujours considérés comme faisant partie de la même génération (§ 2651 (c) IRC). Pour les personnes qui ne sont pas de la même famille que l'aliénateur, le § 2651 (d) IRC prévoit que les personnes nées dans les 12 ans et demi après l'aliénateur font partie de sa génération. Les générations suivantes correspondent à des tranches de 25 ans. Enfin, les descendants de l'aliénateur dont un des parents est décédé (au moment de l'aliénation initiale) sont assignés à la génération de ce parent (§ 2651 (e) (1) IRC). Ce mécanisme peut couvrir plusieurs générations, par exemple dans le cas d'un arrière-petit-fils de l'aliénateur, si le fils et le petit-fils sont



prédécedés⁷⁶. Ce système est potentiellement applicable aux descendants des parents de l'aliénateur (ou de son conjoint), mais seulement si l'aliénateur n'avait pas de descendants directs (§ 2651 (e) (2) IRC).

b. Les trois catégories de transfert

Les catégories de transferts visées par le § 2611 (a) IRC sont définies par le § 2612 IRC. Il y a ainsi *taxable termination* lorsque l'intérêt d'un bénéficiaire à un trust prend fin, sauf si cet intérêt est immédiatement remplacé par celui d'une *non-skip person* ou que le trust ne peut à aucun moment après la fin de cet intérêt faire des distributions à des *skip persons* (§ 2612 (a) IRC). La notion de *direct skip* fait référence aux transferts à une *skip person* (§ 2612 (c) IRC). Enfin, les distributions faites à des *skip persons* qui ne sont ni des *taxable terminations* ni des *direct skips* sont des *taxable distributions* (§ 2612 (b) IRC). La notion d'intérêt à un trust est spécialement définie par le § 2652 (c) (1) (A) IRC, qui indique qu'une personne a un intérêt à un trust si elle a un droit d'en recevoir des revenus ou du capital. Le § 2652 (c) (2) IRC permet d'écartier les intérêts qui ne visent qu'à éviter une imposition.

2. Le calcul de l'impôt

La formule de calcul est prévue par le § 2602 IRC, on multiplie le montant imposable par le taux applicable. Ces deux éléments sont cependant parfois difficiles à calculer. Commençons par le montant imposable, régi par les § 2621 ss. IRC. Pour les *direct skips*, il est aisément calculable: il s'agit de la valeur reçue par le donataire (§ 2623 IRC). Pour les *taxable distributions*, il s'agit de la somme valeur reçue par le donataire, moins les frais liés à la distribution, ce qui comprend notamment l'impôt lui-même (§ 2621 (a) IRC). Enfin, pour les *taxable terminations*, il faut prendre en compte la valeur de tous les biens sur lesquels l'intérêt prend fin, mais les déductions prévues par le § 2053 IRC (les frais, dettes et taxes liés à ces biens) sont possibles (§ 2622 IRC).

Pour obtenir le taux applicable, on part du taux maximal de la *federal estate tax* (au moment du transfert imposé, selon le § 2001 (c) IRC) et on l'ajuste en utilisant un *inclusion ratio* (§ 2641 IRC). Le calcul de l'*inclusion ratio* est donné par le § 2642 IRC, il est relativement complexe. Il faut commencer par déterminer l'*applicable fraction* du transfert. Cette fraction aura pour numérateur le montant d'exemption alloué au trust ou aux biens transférés par *direct skip* (§ 2642 (a) (2) (A) IRC). L'exemption est régie par le § 2631 IRC. Il s'agit d'un montant à la disposition de l'aliénateur, qu'il peut allouer à toute valeur qu'il transfère (§ 2631 (a) IRC). Le montant est égal à celui du *basic exclusion amount* (§ 2631 (c) IRC). L'aliénateur peut allouer ce montant comme il l'entend (§ 2632 (a) IRC), mais il est réputé l'allouer à toute libéralité entre vifs qui constitue un *direct skip* (§ 2632 (b) IRC) ou qui est faite à un *generation-skipping trust* (§ 2632 (c) IRC). Un *generation-skipping trust* est un trust qui pourrait donner lieu à des *generation-skipping transfers* (§ 2632 (c) (3) (B) IRC). Il existe quelques exceptions, principalement lorsque des *non-skip persons* ont un droit sur au moins un quart du capital du trust (§ 2632 (c) (3) (B) (i) ss. IRC). L'aliénateur peut cependant ne rien allouer de son montant d'exemption à ces transferts (§ 2632 (b) (3) et (c) (5) IRC). Comme pour la franchise de la *federal gift tax*, les conjoints peuvent traiter les donations comme si elles étaient faites par chaque époux pour la moitié, et donc doubler

⁷⁶ McNULTY/McCOUCH, p. 60.

le montant d'exemption (§ 2652 (a) (2) IRC). Enfin, le § 2632 (e) IRC prévoit que si un *de cujus* dispose encore d'un montant inutilisé, il sera alloué en priorité aux valeurs qui font l'objet d'un *direct skip* puis aux trusts qui pourraient donner lieu à des *taxable terminations* ou *distributions*.

Le dénominateur de l'*applicable fraction* sera égal à la différence entre la valeur des biens mis en trust (ou transférés par *direct skip*) et de deux montants : la *federal estate* ou *gift tax* perçue sur ces biens (payés par le trust) et les *charitable deductions* autorisées sur ces biens au sens des § 2055 ou 2522 IRC (§ 2042 (a) (2) (B) IRC). Il est évident que les deux montants soustraits ne sont pas présents dans la formule pour les *direct skips*. En résumé, la formule est la suivante : $inclusion\ ratio = 1 - (\text{Montant d'exemption alloué aux biens concernés} / \text{Valeur des biens-impôts perçus-}charitable\ deductions)$. On comprend donc aisément que si l'aliénateur a alloué aux biens un montant d'exemption équivalent à leur valeur, l'*inclusion ratio* sera nul. Il est important de remarquer que le calcul de l'*inclusion ratio* d'un trust est toujours fait au moment de sa constitution, une éventuelle appréciation de valeur postérieure n'y aura donc aucune influence. Cela permet notamment d'utiliser un montant d'exemption relativement modeste pour permettre de couvrir une somme qui sera le moment venu bien plus grande⁷⁷. L'*inclusion ratio* d'un trust sera toutefois recalculé si de nouveaux transferts sont faits en sa faveur après sa constitution (§ 2642 (d) (1) IRC). Le changement aura lieu au niveau de l'*applicable fraction*. On devra en effet prendre comme numérateur la somme du montant d'exemption alloué aux valeurs transférées (par le transfert postérieur à la constitution du trust) et de la *nontax portion* (§ 2642 (d) (2) (A) IRC). La *nontax portion* est simplement égale à la multiplication de la valeur du trust juste avant le transfert par son *inclusion ratio* (§ 2642 (d) (3) IRC). Le dénominateur de cette portion est calculé de manière identique au cas général, mais en ne prenant en compte que les valeurs transférées et en y ajoutant la valeur totale des biens du trust avant le transfert (§ 2642 (d) (2) (B) IRC).

Enfin, le taux applicable au transfert sera simplement égal au taux maximal selon le § 2001 (c) IRC multiplié par l'*inclusion ratio* applicable. On retiendra donc que si l'*inclusion ratio* est nul, le taux le sera également et aucun impôt ne sera donc perçu.

3. Les contribuables

C'est le § 2603 (a) IRC qui désigne les contribuables. Il faut distinguer selon la catégorie de transfert imposée. En matière de *direct skip*, l'impôt sera donc dû par l'aliénateur s'il n'est pas fait par un trust (§ 2603 (a) (3) IRC). Pour les *taxable distributions* et les *direct skips* faits par des trusts, l'impôt doit être payé par le *trustee* (§ 2603 (a) (2) IRC). Enfin, pour les *taxable terminations*, l'impôt est payé par le bénéficiaire qui reçoit les valeurs.

Cela a une influence majeure, nous allons le voir au travers de certains exemples. Pour simplifier, nous considérerons que dans ces exemples, l'*inclusion ratio* est égal à 1. Par ailleurs, nous ne prendrons en compte aucune déduction. Commençons par analyser le cas d'un *direct skip* : une personne fait un don de \$1 000 000 à son petit-fils, ce montant sera taxé à un taux de 40% (§ 2641 et 2001 (c) IRC). L'impôt dû sera donc de \$ 400 000. Comme nous venons de le voir, le contribuable sera le grand-père (§ 2603 (a) (3) IRC), qui aura donc en fin de compte déboursé \$1 400 000 pour que son petit-fils puisse obtenir \$ 1 000 000⁷⁸.

⁷⁷ McNULTY/McCOUCH, p. 71.

⁷⁸ McNULTY/McCOUCH, p. 64.



Analysons ensuite le cas où un trust ayant une valeur de \$ 1 000 000 prend fin en faveur d'une *skip person*. Il y aura une *taxable termination*, l'impôt dû sera également de \$ 400 000. Cet impôt devra être payé par la personne qui reçoit ce montant, qui ne pourra donc en réalité jouir que de \$ 600 000. Pour qu'elle ait pu jouir d'un montant de \$ 1 000 000, il aurait fallu que le trust ait une valeur de \$ 1 666 666.67 ($1666\ 666.67 - 40\% * 1666\ 666.67 \cong 1\ 000\ 000$)⁷⁹.

Prenons enfin le cas où un trust fait une distribution d'un montant de \$1 000 000 à une *skip person*. Le § 2621 (b) IRC prévoit que si l'impôt dû (qui sera donc ici aussi de \$ 400 000) est payé par des biens du trust, il sera également compté comme une *taxable distribution*. Pour permettre à la personne de recevoir effectivement \$ 1 000 000, il faudrait donc en réalité que le trust débourse \$ 1 666 666.67. Le calcul est donc identique à celui qui vaut pour les *taxable terminations*.

On remarque donc qu'il est fiscalement nettement plus intéressant de procéder à des *direct skips* qu'à des *taxable terminations* ou *distributions*, puisqu'il faudra moins déboursier pour que le bénéficiaire reçoive en fin de compte le même montant⁸⁰.

V. Le traitement fiscal des trusts au décès du settlor selon les CDI-US et CDI-UK

A. Sous l'angle de la CDI-UK

La première chose à relever quant à l'application de la CDI-UK aux trusts est que cette convention ne s'applique qu'aux impôts perçus suite à un décès (art. 2 al. 1 let. a CDI-UK). Cela signifie donc que les *ten year charges* et *exit charges* ne sont pas concernées par ce texte⁸¹. Par ailleurs, les impôts perçus sur des transferts entre vifs ne sont pas non plus impactés par la CDI-UK⁸². L'art. 1 let. b CDI-UK prévoit cependant expressément que la convention s'applique aux biens compris dans des trusts⁸³. Cela implique que la convention s'appliquera aux constitutions à cause de mort de trusts. Elle aura également un impact sur la perception de l'*inheritance tax* sur des valeurs considérées comme *gifts with reservation of benefit*⁸⁴. En revanche, les impôts perçus au moment de la constitution *inter vivos* de trusts ne seront pas touchés par la CDI-UK.

Le lieu de situation des biens étant très important dans l'application de la CDI-UK, il nous semble essentiel d'en examiner les contours. Le lieu de situation des immeubles est décrit en détail à l'art. 5 al. 2 CDI-UK, nous ne l'examinerons pas plus ici. Nous ne nous pencherons pas non plus sur les questions des navires et aéronefs (art. 7 CDI-UK) et des établissements stables (art. 6 CDI-UK). Le problème épineux nous semble en effet plutôt être celui des biens visés par l'art. 8 CDI-UK. Le troisième protocole à la convention précise que le droit britannique est applicable pour définir le lieu de situation de ces biens. Nous allons donc survoler brièvement les différentes catégories. Premièrement, les biens matériels sont réputés être situés au lieu où ils se trouvent physiquement⁸⁵. Ensuite, les

⁷⁹ McNULTY/McCOUCH, p. 65.

⁸⁰ McNULTY/McCOUCH, p. 65.

⁸¹ KESSLER, *Taxation of non-residents and foreign domiciliaries: 2016-2017 (15th Edition)*, vol. 5, Oxford 2016 (cité: KESSLER), p. 3278; STOYANOV, *La nouvelle convention entre la Suisse et le Royaume-Uni contre les doubles impositions des successions*, RF 50/1995, p. 359 ss (cité: STOYANOV), p. 360.

⁸² KESSLER, p. 3278; STOYANOV, p. 360.

⁸³ STOYANOV, p. 360.

⁸⁴ CHAMBERLAIN/WHITEHOUSE, p. 983; cf. *supra*, 6.1.11.

⁸⁵ CLARKE, *Offshore tax planning (17th Edition)*, London 2010 (cité: Clarke), p. 287.

créances et autres biens immatériels sont généralement situés au lieu où ils peuvent être recouvrables ou exercés⁸⁶. En ce qui concerne les biens en trust, il faut faire la distinction entre ceux sur lesquels un *interest in possession* existe (pour lesquels on ignore le trust⁸⁷) de ceux sur lesquels aucun tel droit n'existe (qui sont alors réputés situés au lieu de résidence du *trustee*⁸⁸).

Les trusts sont donc relativement bien couverts par la convention, puisque si un impôt est payé au moment de la constitution d'un trust *inter vivos*, il ne devrait pas y avoir de problème au moment du décès. En effet, si un *settlor* domicilié au Royaume-Uni constitue un trust irrévocable, la Suisse ne considérera pas ces biens comme étant dans sa masse successorale. Un cas intéressant serait celui d'un *settlor* domicilié en Suisse qui constitue *inter vivos* un trust irrévocable discrétionnaire. Cette constitution ne sera pas imposée par la Suisse, qui considérera le trust comme transparent. Elle ne sera probablement pas non plus imposée par le Royaume-Uni, puisque le *settlor* n'y est pas domicilié (sous réserve des particularités de la notion britannique de domicile). Imaginons maintenant que ce *settlor* déménage au Royaume-Uni et y décède. Le trust ne sera vraisemblablement pas imposé par la Suisse (sauf s'il contient des biens immobiliers sis sur le territoire de la Confédération), mais il ne sera probablement pas non plus imposé par le Royaume-Uni, qui ne considérera pas que les biens font partie de l'*estate* du *de cujus*, puisqu'il s'en est valablement dessaisi au regard du droit britannique. Il y aurait alors selon nous une double non-imposition.

À l'inverse, si un *settlor* domicilié au Royaume-Uni constitue de son vivant un trust révocable, il paiera un impôt au moment de la constitution. Imaginons qu'il déménage ensuite en Suisse et que les biens du trust y soient imposables. L'impôt payé du vivant du *settlor* ne pourra pas être récupéré puisque les mécanismes relatifs aux *gifts with reservation* sont propres au droit interne britannique. Il y aurait donc selon nous une double imposition de ces biens, puisque la Suisse les considérera comme faisant partie de la masse successorale du *de cujus*.

Nous relèverons enfin qu'une personne domiciliée au Royaume-Uni souhaitant venir passer sa retraite en Suisse pourrait avoir un intérêt à constituer avant son départ un trust irrévocable. En effet, cette constitution sera imposée comme une libéralité entre vifs au Royaume-Uni, soit à un taux de 20%. Les biens du trust ne seront cependant pas imposés par la Suisse au décès du *settlor*, puisque le trust était irrévocable et que le *settlor* n'était pas domicilié en Suisse au moment de sa constitution. Cela permet donc d'éviter qu'un impôt successoral suisse, dont le taux serait vraisemblablement plus élevé que ces 20%, en particulier si les bénéficiaires ne sont pas des parents du *settlor*, ne frappe ces biens.

B. Sous l'angle de la CDI-US

Le seul mécanisme d'élimination de la double imposition prévu par la CDI-US est un crédit d'impôt croisé pour les biens situés dans l'un des deux pays. On rappelle par ailleurs que le canton de Vaud ne perçoit pas d'impôt successoral sur les trusts irrévocables fixes constitués du vivant du *settlor*. La solution est la même pour les trusts irrévocables discrétionnaires constitués alors que le *settlor* était domicilié à l'étranger. Il en résulte

⁸⁶ CLARKE, p. 287 et 289.

⁸⁷ COLLINS, *Dacey, Morris & Collins on the Conflict of Laws (15th Edition)*, vol. 2, London 2012 (cité : COLLINS), p. 1297.

⁸⁸ COLLINS, p. 1298.



que l'art. 4 CDI-US ne permettra aucun crédit d'impôt aux États-Unis puisqu'aucun impôt successoral n'aura été payé en Suisse. On remarquera ici que ces trusts ne seront probablement pas imposés aux États-Unis non plus, du moins si les conditions des § 2036 à 2038 IRC ne sont pas remplies.

Dans les autres cas, l'art. 4 CDI-US va avoir un impact. La situation la plus facile à analyser est celle des trusts testamentaires. En effet, l'art. 4 CDI-US s'appliquera selon le lieu de situation des biens mis en trust, ce qui ne devrait pas poser de difficulté particulière. Par ailleurs, les trusts irrévocables discrétionnaires constitués par un *de cuius* domicilié en Suisse ne devraient pas être imposés par la *federal gift tax* américaine, à moins qu'ils ne remplissent les conditions des § 2036 à 2038 IRC. L'art. 4 CDI-US n'aura alors aucun impact, puisqu'il ne sera pas possible de faire valoir de crédit en Suisse. Contrairement à la situation précédente, les biens du trust seront ici tout de même imposés.

Enfin, la situation des trusts révocables est épineuse. En effet, ces trusts sont frappés d'un impôt successoral en Suisse et aux États-Unis. Il est donc nécessaire de définir le lieu de situation de ces trusts pour savoir si l'art. 4 CDI-US leur sera applicable ou non. L'art. 4 let. a à c CDI-US ne mentionne pas explicitement les trusts, il faut donc déterminer s'il est possible de ne pas considérer le trust mais les biens qu'il contient et d'appliquer l'art. 4 CDI-US à ces biens directement. Selon nous, cela serait extrêmement logique, puisque les autorités fiscales suisses et américaines considèrent les biens comme faisant partie du patrimoine du *de cuius* et donc de la masse successorale. Il nous paraît donc justifié de considérer les biens mis en trust et non le trust lui-même lors de l'application de l'art. 4 CDI-US à des trusts révocables. L'impact de cette disposition dans ces situations sera donc à notre sens à analyser au cas par cas. Quoi qu'il en soit, le mécanisme de l'art. 4 CDI-US est tel que l'impôt à payer sera au minimum égal à l'impôt qui serait dû en Suisse dans une situation purement interne. Enfin, cela signifie que si le trust détient des biens mobiliers situés à l'étranger, ils seront doublement imposés. La constitution d'un trust révocable ne permet donc pas selon nous d'étendre le champ d'application de l'art. 4 CDI-US à des biens mobiliers situés à l'étranger.

VI. Conclusion

Les fiscalités successorales suisses, britanniques et américaines sont passablement différentes sur les questions de base. Ces différences sont exacerbées en matière de trusts, puisque cette institution n'est que très récente en Suisse et qu'elle n'est pas utilisée de la même manière aux États-Unis et au Royaume-Uni. En effet, si les trusts révocables sont très fréquents outre-Atlantique, ils le sont beaucoup moins en Grande-Bretagne. Cela explique le fait que la loi britannique met plus l'accent sur la distinction entre trusts fixes et discrétionnaires, alors que la loi américaine se concentre sur la question de la révocabilité. Le système prévu par le droit suisse, en particulier celui du canton de Vaud, a pour mérite d'être plus concis, même s'il peut parfois paraître quelque peu arbitraire.

Ces différences fondamentales dans l'approche de la fiscalité successorale ont rendu très complexe la négociation, puis la rédaction des conventions contre la double imposition en la matière. La nécessité de prendre en compte les trusts n'a bien évidemment pas facilité la tâche des négociateurs ni celle des rédacteurs. Les solutions finalement adoptées restent cependant satisfaisantes, les situations problématiques restant très limitées.

* * *



Chronique de jurisprudence fiscale

Michel Monod, chargé de cours à la Faculté droit, des sciences criminelles et d'administration publique de l'Université de Lausanne
Jean-Philippe Krafft, chargé de cours à la Faculté droit, des sciences criminelles et d'administration publique de l'Université de Lausanne
Ludovic Fuchs, avocat-stagiaire, doctorant au Centre de droit notarial de la Faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration publique de l'Université de Lausanne
Simon Laufer, assistant diplômé au Centre de droit notarial de la Faculté de droit, des sciences criminelles et d'administration publique de l'Université de Lausanne

Structure

- I. **Impôts sur les successions**
- II. **Fiscalité immobilière**
 - A. **Gains immobiliers**
 - B. **Droits de mutation**
 - C. **Autres**
- III. **Double imposition**
- IV. **Impôt sur le revenu, impôt sur la fortune et impôt anticipé**
- V. **Revenu des assurances privées et LPP**
- VI. **Autres aspects fiscaux du patrimoine : fortune commerciale et fortune privée**

I. **Impôt sur les successions**

VD – Qualité pour recourir d'une commune admise contre une décision de fixation de for successoral et de domicile fiscal intracantonal rendue par l'Administration cantonale des impôts (ACI)

Art. 127 al. 3 Cst. ; art. 23 al. 1 et 26 CC ; art. 3, 108, 133, 140 et 196 LIFD ; art. 3, 71 et 73 LHID ; art. 75 LPA/VD ; art. 3 et 18 al. 6 LI/VD ; art. 1, 2 al. 2, 5, 16 al. 1 et 17 LICom/VD

D a été inscrit en résidence principale dans la commune de B du 1^{er} janvier 2005 au 17 août 2020. Souffrant de la maladie d'Alzheimer, il a débuté son séjour dans un EMS de la commune de A en novembre 2019. Le 18 août 2020, D a été inscrit en résidence

principale dans la commune de A. Il y est décédé trois mois plus tard. Sur interpellation de la commune de B, l'ACI a rendu une décision de fixation de for l'attribuant depuis le 1^{er} janvier 2020 jusqu'à la date du décès à la commune de B, de même que le for pour l'impôt successoral. La commune de A recourt à la CDAP contre cette décision. Selon elle, le for successoral et le for pour l'ICC/IFD doivent lui être attribués.

Lorsque le lieu de taxation ne peut pas être déterminé d'emblée selon les principes des al. 1 à 5 de l'art. 18 LI/VD, il est fixé par l'ACI sur demande du contribuable, des municipalités ou des Offices d'impôt de district intéressés (art. 18 al. 6 LI/VD). Cette décision est sujette à recours. La Cour admet que les communes disposent d'un droit de contester la décision préjudicielle de fixation du for intracantonal devant le Tribunal cantonal, en tant que conflit de compétence, sur la base des art. 18 LI/VD, 1 et 2 LICom/VD. Les communes n'ont en revanche aucun intérêt à recourir pour ce qui est de l'IFD. En effet, la part cantonale de l'IFD est attribuée uniquement aux cantons, sans redistribution aux communes. La Cour doit donc contrôler que l'ACI a correctement attribué le domicile fiscal de D à la commune de B pour l'ICC et l'impôt successoral. S'agissant de la LMSD/VD, elle ne contient aucune définition propre du domicile et se contente de renvoyer à l'art. 538 CC. La LICom/VD prescrit en revanche la simultanéité d'imposition, en ce sens que les communes ne peuvent imposer les successions et les donations que si elles perçoivent l'impôt sur le revenu et la fortune. Or, seule l'application des règles de droit fiscal sur la détermination du domicile est à même de garantir la simultanéité d'imposition. Après avoir rappelé la notion de domicile en droit fiscal, la Cour retient que, compte tenu du fait que la durée du séjour dans l'EMS n'a pas dépassé une année et que D avait conservé son appartement dans la commune de B dans lequel vivait sa compagne et unique héritière, et que D n'avait pas encore créé dans son nouveau lieu de vie des rapports assez étroits pour que l'on puisse admettre qu'il y ait transféré son domicile fiscal. L'impossibilité d'un retour dans son appartement en raison de ses difficultés médicales n'est pas un empêchement absolu à la conservation de son domicile fiscal dans cette commune, à tout le moins après un séjour d'une durée d'une année en EMS. Par



ailleurs, dans les circonstances du cas, on ne peut pas considérer que D avait rompu toutes relations avec son ancien domicile. S'agissant d'un séjour choisi pour raison de santé alors que sa compagne continuait d'habiter dans leur appartement commun, la Cour ne peut pas considérer sur le plan fiscal que son domicile a été déplacé après une durée si courte. La Cour a aussi retenu comme indice que le fait que D séjourne dans un EMS proche de son ancien logement témoigne du maintien de son attachement avec son ancienne commune et contribue à la possibilité pour sa compagne de lui rendre régulièrement visite. La Cour admet le maintien du domicile fiscal de D à la commune de B.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 8 mai 2023, A. c/ Administration cantonale des impôts, Commune de B (Fl.2022.0120)

II. Fiscalité immobilière

A. Gains immobiliers

ZH – Report de l'impôt sur les gains immobiliers en cas de restructuration fiscalement neutre d'une entreprise de personnes – opération de transfert d'une exploitation à une personne morale

Art. 4 al. 1 et 19 al. 1 let. b LIFD; art. 4 al. 1, 8 al. 3 let. b, 12 al. 1 et 12 al. 4 let. a LHID; art. 19 al. 1 let. b et 216 al. 1 et 3 StG/ZH; Circulaire n° 5 de l'Administration fédérale des contributions du 1^{er} juin 2004 relative aux restructurations (Impôt fédéral direct, impôt anticipé et droit de timbre) (ci-après, Circulaire n° 5 AFC); Circulaire n° 5a de l'Administration fédérale des contributions du 1^{er} février 2022 relative aux restructurations (Impôt fédéral direct, impôt anticipé et droit de timbre) (ci-après, Circulaire n° 5a AFC)

Entre 1980 et 1995, A a acquis plusieurs immeubles de rendement notamment dans le canton de Zurich. En 2016, il a déclaré pour la première fois qu'il détenait ses immeubles dans sa fortune commerciale. Dans une perspective de planification successorale, il a demandé et obtenu un ruling fiscal de la part de l'Administration fiscale du canton de Zurich. Elle lui a confirmé que dans le cadre de la gestion immobilière, ses immeubles pouvaient être transférés de son entreprise individuelle à une personne morale sans incidence fiscale. Ce transfert a été opéré en

2017 de son entreprise individuelle C à D SA, dont il est l'unique actionnaire. A sa demande, toutes les communes, sauf la commune de X, ont été d'accord de reporter l'impôt sur les gains immobiliers des immeubles se trouvant sur leur territoire ensuite d'une restructuration fiscalement neutre. A recourt contre la décision de taxation d'un impôt sur les gains immobiliers de CHF 630 000.- de la commune de X au Tribunal fédéral.

L'art. 12 al. 4 let. a LHID prévoit que l'impôt sur les gains immobiliers est différé en cas de restructuration d'une entreprise de personnes dans la mesure où l'assujettissement à l'impôt en Suisse subsiste et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, notamment en cas de transfert d'une exploitation à une personne morale. L'élément contesté est celui de savoir si les immeubles transférés de C à D SA constituent une exploitation qui peut être transférée à une personne morale sans incidence fiscale. L'instance précédente a ainsi nié l'existence d'une entreprise de personnes car il manquait l'emploi d'au moins une personne. La gestion de ses propres immeubles ne présente qu'exceptionnellement les caractéristiques d'une entreprise. Cela présuppose une gestion immobilière professionnelle. Il ne semble pas exclu qu'une gérance immobilière présente les caractéristiques typiques d'une entreprise au sens du droit fiscal, soit qui dépasse le cadre de la simple gestion de fortune pour s'occuper d'un grand nombre d'immeubles par ses propres prestations (location, administration) ou qui en fait également le commerce. On ne peut toutefois parler d'exploitation que si la gestion ne se limite pas à ce qui est de toute façon lié au simple placement de capitaux d'une entreprise dans des immeubles. Selon le chiffre 3.2.2.3 de la Circulaire n° 5 AFC (également chiffre 3.2.2.3 de la Circulaire n° 5a AFC), la détention et l'administration de ses propres immeubles constituent une entreprise si, cumulativement, une présence sur le marché est effectuée ou des immeubles d'exploitation sont loués à des sociétés du groupe, l'entreprise emploie ou mandate au moins une personne pour la gestion des immeubles (un poste à plein temps pour les travaux administratifs) et les revenus locatifs représentent au moins 20 fois les charges de personnel usuelles du marché pour la gestion des immeubles. En l'espèce, il n'est pas

contesté que les immeubles acquis par A sont loués depuis des années, qu'ils génèrent un rendement élevé et qu'il existe une gestion immobilière professionnelle. Les charges administratives pour les seuls immeubles situés dans le canton de Zurich se sont élevées en 2016 à 3,5% des recettes locatives annuelles nettes effectives, ce qui correspond quantitativement à au moins un poste à plein temps. En outre, il est compréhensible que A, âgé de plus de 80 ans, n'exécute pas lui-même les tâches administratives liées à la location des immeubles. A choisit cependant encore lui-même les locataires et coordonne les travaux de rénovation et de transformation. Par ailleurs, le fait qu'il confie la gestion des immeubles à une personne employée ou mandatée ne joue aucun rôle dans la qualité de l'exploitation. De même, le fait que son entreprise n'ait pas de salariés n'est pas déterminant. La location d'immeubles ne représente pas une prestation de travail et l'on ne voit pas dans quelle mesure l'entreprise individuelle aurait besoin d'employés supplémentaires. Les autres conditions nécessaires à l'existence d'une entreprise selon la Circulaire n° 5 AFC (ou Circulaire n° 5a AFC) étant remplies, les biens immobiliers transférés de C à D SA doivent être qualifiés d'entreprise. Le recours est admis.

Tribunal fédéral, arrêt du 13 novembre 2023, A. c/ Gemeinde X (9C_608/2022)*

ZH – Détermination de l'assiette de l'impôt en cas de vente entre personnes proches – prix de vente augmenté de la plus-value sur les actions du défunt ou donation mixte ?

Art. 12 al. 1 et 3 LHID; art. 216 al. 1 et 3, 219 al. 1, 220 al. 2 et 3 et 222 StG/ZH

A, décédé en 2019, a acquis un immeuble en 2010 et l'a vendu en 2016 à son prix d'acquisition à I.A. SA, détenue par la holding J.A. SA, elle-même détenue à 25% par A et à 75% par ses héritiers. Il a déclaré un gain immobilier nul. En 2018, l'Administration fiscale de Zurich relève que A a vendu son bien à un prix inférieur à sa valeur vénale et, sur la base d'une expertise immobilière, elle calcule l'impôt sur les gains immobiliers. A informe l'Administration qu'il y a eu une erreur sur la fixation du prix de vente et qu'il faut y ajouter des prestations supplémentaires. Comme le prix de vente corrigé est inférieur à moins de 25% de la valeur vénale retenue par l'Administra-

tion, il n'y a selon A pas de disproportion manifeste et aucun gain immobilier ne doit être perçu. N'obtenant pas gain de cause au niveau cantonal, les héritiers recourent au Tribunal fédéral.

Le Tribunal fédéral confirme que c'est à bon droit que l'Administration fiscale a prélevé l'impôt sur les gains immobiliers sur la différence entre les coûts d'investissement et la valeur vénale de remplacement plutôt que sur le produit de vente corrigé déclaré par A. En effet, bien qu'il n'ait pas contesté ce seuil de 25% dans sa jurisprudence, il n'est cependant pas imposé par le droit fédéral, la LHID et la loi fiscale zurichoise. Il n'est pas non plus contraire à la Constitution que les instances cantonales n'aient pas accepté sans examen le prix de vente corrigé comme produit d'aliénation. Ce seuil n'est pas absolu. Au contraire, l'existence d'une disproportion manifeste doit être examinée dans chaque cas concret en tenant compte de toutes les circonstances sans se fonder uniquement sur des taux forfaitaires ou sur une règle de pourcentage rigide. Cela ne dispense toutefois pas d'identifier la prestation supplémentaire concrète que l'acquéreur a fournie en plus du paiement du prix d'achat. Il ne ressort pas clairement en quoi consiste la prestation supplémentaire que A a reçue. L'arrêt ne doit être annulé que s'il est contraire à la LHID du point de vue de la méthode mais aussi du résultat. Il serait conforme au résultat de l'harmonisation s'il est possible d'identifier une contrepartie qui a été versée au défunt et qui, avec le prix de vente, correspond à la valeur vénale de l'immeuble en tant que produit d'aliénation. Une telle contrepartie pourrait consister en l'augmentation de la valeur des actions de A à la suite de la transaction. Le Tribunal fédéral a déjà considéré que le produit, en cas d'apport à prix réduit d'un actionnaire dans une société qu'il contrôle, se compose de deux éléments, soit le prix de vente et l'augmentation de valeur cachée qui résulte de l'apport de capital dissimulé sur la participation privée. L'augmentation de valeur sur les actions de l'acquéreur peut être déterminée en déduisant les prestations de l'acquéreur – c'est-à-dire le prix de vente corrigé – de la valeur vénale de l'immeuble. L'instance inférieure a estimé la valeur vénale à CHF 2,4 mio. Si l'on en déduit le prix de vente corrigé, il reste une différence de CHF 497 791.- par rapport à la valeur vénale. Dans la mesure où cette différence entraîne une augmen-



tation de la valeur des actions de A, on peut y voir une prestation supplémentaire en faveur du défunt. Au vu des rapports de participation, l'apport à bas prix de l'immeuble s'est essentiellement répercuté sur la valeur des actions des héritiers dans la société holding et dans une moindre mesure sur la valeur des actions de A. En revanche, l'instance inférieure a attribué à A l'augmentation de valeur des actions des héritiers. En l'espèce, l'instance précédente a violé la LHID, d'une part en ajoutant au produit de la vente la différence totale entre le prix de vente et la valeur vénale de l'immeuble, respectivement la plus-value totale correspondante sur les actions de la société holding, d'autre part en refusant un report d'imposition pour cause de donation mixte. La marge de manœuvre dont jouit le canton de Zurich dans la définition du produit lui permet certes d'interpréter cette notion de manière économique et d'inclure dans le produit la plus-value sur les actions de la société holding, même si cette plus-value a finalement été réalisée sur des actions de tiers. Toutefois, le canton doit aussi adopter un point de vue économique pour déterminer si la vente doit être qualifiée de donation mixte. L'affaire est renvoyée à l'instance précédente. Il lui incombe de décider si selon son droit cantonal le produit doit être limité au prix de vente augmenté de la plus-value sur les actions de A ou si, à la lumière de la plus-value sur les actions des héritiers, il s'agit d'une donation mixte avec report d'imposition. Le report d'imposition en cas de donation mixte n'est pas exclu par la LHID si la différence entre le prix de vente et la valeur vénale est inférieure à 25%.

Tribunal fédéral, arrêt du 26 octobre 2023, Erben des A.A. sel., bestehend aus: B.A., C.A., D.A., E.A., F.A., G.A. c/ Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich (9C_335/2023)*

TG – Rappel d'impôt – prise en compte du prix de vente le plus élevé étant donné le prix d'une seconde transaction incluant une compensation indirecte (nouvel élément)

Art. 151 al. 1 LIFD; art. 12 al. 1 et 53 al. 1 LHID; art. 132 al. 1 et 204 al. 1 StG/TG

Le 9 juin 2015, A a vendu un immeuble à C SA pour CHF 820 000.–, laquelle l'a revendu le jour même à D Sàrl pour CHF 1,31 mio. En septembre 2015, C SA a acheté un autre immeuble à un tiers pour

CHF 540 000.– qu'elle a revendu un mois plus tard à E Sàrl pour CHF 250 000.–. Apprenant que E Sàrl est contrôlée par A, l'Administration fiscale cantonale ouvre une procédure de rappel d'impôt concernant la vente de l'immeuble du 9 juin 2015 et prend en compte, cette fois-ci, pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers le prix de vente conclu entre C SA et D Sàrl, soit CHF 1,31 mio. Le montant d'impôt dû par A nouvellement taxé est de CHF 190 000.– au lieu des CHF 5000.– initiaux. A recourt au Tribunal fédéral contre la décision cantonale.

Une procédure de rappel d'impôt est ouverte, y compris les intérêts, à l'encontre d'un contribuable lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale. Selon A, la revente de l'immeuble litigieux le jour même de C SA à D Sàrl à un prix nettement plus élevé aurait déjà dû permettre à l'Administration cantonale de déterminer le gain immobilier sur la base de ce prix. Il n'y a donc pas de nouvel élément de fait. Le Tribunal fédéral ne suit pas cet avis. L'Administration cantonale avait constaté le décalage entre ces deux prix et avait mené des investigations quant à cette opération immobilière, lesquelles n'avaient toutefois pas révélé d'autres prestations en faveur de A que le prix de vente payé par C SA, ni de relation particulière entre les parties. Elle n'avait donc pas de raison de s'écarter du prix de vente de CHF 820 000.– lors de la taxation de l'impôt sur les gains immobiliers et ne pouvait naturellement pas encore avoir connaissance à ce moment que C SA vendrait trois mois plus tard à E Sàrl un immeuble à un prix inférieur à sa valeur de marché. En outre, notre Haute Cour ne suit pas non plus A lorsqu'il estime que la transaction entre C SA et E Sàrl n'a pas de lien avec la transaction du mois de juin. En effet, l'écart entre le prix d'acquisition et le prix de vente de la seconde opération ne peut s'expliquer que par le fait qu'il s'agissait de compenser, de manière indirecte, la différence entre le prix de vente et la valeur vénale de la première transaction immobilière. Le fait nouveau justifiant le rappel d'impôt réside donc dans le fait qu'il y a eu après la première décision de taxation au titre de l'impôt sur

les gains immobiliers une seconde opération qui a augmenté économiquement le produit effectif de la vente de l'immeuble de A à C SA. Enfin, l'Administration fiscale cantonale n'a pas dépassé la marge d'appréciation laissée aux cantons en retenant, pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers, la valeur de l'immeuble au prix du marché lorsque d'autres prestations sont échangées en lieu et place du prix convenu dans l'acte de vente.

Tribunal fédéral, arrêt du 7 mars 2023, A. c/ Steuerverwaltung des Kantons Thurgau (9C_649/2022)

VD – Refus du report d'imposition du gain immobilier pour cause de emploi en cas de location d'immeuble pendant plus de deux ans avant son aliénation

Art. 12 al. 3 let. a LHID; art. 61 et 65 al. 1 let. f LI/VD
En 2009, A est devenue copropriétaire pour une demie d'un appartement avec son époux. À la suite du divorce, A a conservé la jouissance de l'appartement et y a habité jusqu'en janvier 2018 avant de transférer son domicile. Entre octobre 2017 et janvier 2020, A a loué, à tour de rôle, une ou des chambres dans son appartement ainsi que l'entier de son appartement. En juin 2020, A a vendu sa part de copropriété de l'immeuble et a acquis un autre appartement dans lequel elle y a transféré son domicile. Lors du dépôt de sa déclaration d'impôt sur les gains immobiliers, elle a requis le report d'imposition pour cause de emploi. L'Office d'impôt a refusé ce report et a taxé le gain immobilier résultant de la vente. Le report d'imposition n'a pas été admis au motif que l'appartement aliéné a été loué et ne constituait plus la résidence principale de A au moment de sa vente. A recourt contre cette décision en expliquant que depuis fin janvier 2020, l'appartement n'était plus loué et avait servi à son propre usage.

La Cour cantonale rappelle que la matière a fait l'objet d'une harmonisation sur le plan fédéral. L'art. 12 al. 3 let. e LHID et l'art. 65 al. 1 let. f LI/VD traitent du différé d'imposition en cas de emploi. La première condition à remplir pour bénéficier de ce différé d'imposition est le propre usage, durable et exclusif du bien comme habitation par l'aliénateur. Le contribuable doit y avoir vécu exclusivement pendant la période précédant le changement de propriétaire sans interruption significative, c'est-à-dire qu'il ait eu sa résidence civile ou fiscale à l'endroit en

question. La LHID ne prévoit pas de durée minimale de détention comme condition pour admettre un tel usage. Cette notion de propre usage est restrictive. Ainsi, le fait que le contribuable déménage avant la vente n'est pas préjudiciable à l'octroi du report d'imposition, à la condition que le logement ne soit pas loué. Il n'y a en principe pas d'usage propre lorsque le bien immobilier est loué à des tiers, notamment si l'immeuble est loué pendant plus de deux ans. Le logement doit avoir été occupé par son propriétaire au moment du transfert ou au moment où la décision d'achat de remplacement est prise. Cette notion se limite à l'immeuble dans lequel l'aliénateur était domicilié, ce qui exclut de prendre en considération le séjour occasionnel ou temporaire ainsi que les résidences secondaires. La seconde condition concerne le délai durant lequel la vente du bien de remplacement doit intervenir. Cette exigence concrétise le lien qui doit exister entre l'achat et la vente de l'habitation. La jurisprudence admet que dans des cas exceptionnels une courte période de location de l'immeuble n'entrave pas l'application du différé d'imposition. Cela doit toutefois être limité dans le temps afin que le contribuable ne détourne pas l'objectif du emploi. Il peut ainsi être accordé pour les locations de courte durée, soit moins d'un an, si un contrat de bail de durée déterminée portant sur l'usage du logement à vendre a été conclu et que le moment de la vente est déjà connu. En revanche, le report d'impôt ne peut pas être accordé dans le cas où un contrat de bail à durée indéterminée a été conclu. Des exceptions restent toutefois encore possibles. Lorsque le bien vendu a précédemment été loué à un tiers, le délai pour effectuer le emploi commence à courir dès cette mise en location. Il convient de s'interroger sur le laps de temps admissible entre le moment où l'aliénateur quitte son habitation et celui où il la vend. Ce point doit être examiné au regard de la condition du délai approprié dans lequel le réinvestissement doit avoir lieu. Les cantons sont libres de décider s'ils veulent régler explicitement les délais relatifs aux emplois ou s'ils préfèrent laisser cela à l'interprétation. Dans le canton de Vaud, aucun critère temporel rigide n'a été fixé. En l'espèce, l'appartement a été affecté au logement de A jusqu'en janvier 2018. En revanche, aucun indice ne permet de retenir qu'il servait encore à son usage propre passé cette date



puisque'il a été loué à des tiers. Ainsi, au moment où A a aliéné sa quote-part d'une demie, cet appartement ne constituait plus son domicile mais représentait un objet de rendement. Par ailleurs, A et son ex-époux ont dû requérir une autorisation de le vendre, ce qui démontre que cet appartement faisait bien partie du parc locatif de la commune au moment de sa vente. En outre, c'est parce que le produit des locations était insuffisant pour couvrir le montant du loyer de l'appartement où elle avait emménagé avec son nouveau compagnon que A a pris la décision de vendre. Enfin, le remploi n'est pas intervenu dans un délai approprié. Une période de plus de deux ans s'est écoulée entre le moment où A a cessé d'utiliser l'appartement et celui où elle a utilisé personnellement le nouvel appartement. Le recours est ainsi rejeté.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 10 février 2023, A. c/ Administration cantonale des impôts (FI.2021.0125)

ZH – Différé d'imposition en cas d'aliénation d'un immeuble d'habitation – analyse du critère de l'usage durable et exclusivement personnel de l'aliénateur

Art. 12 al. 3 let. e LHID; art. 216 al. 2 let. i StG/ZH
Les époux A ont vendu leur immeuble d'habitation le 16 mai 2019 et ont demandé le report d'imposition des gains immobiliers à la Commission des impôts fonciers de la ville de Zurich à la suite de l'acquisition d'un immeuble de remplacement le 31 mai 2019. Dans la mesure où les époux ont vécu séparément et en location pendant une durée de dix mois entre août 2016 et juin 2017 en raison de conflits conjugaux et qu'ils ont loué leur immeuble d'habitation durant une période de plus de deux ans entre 2017 et le 16 mai 2019, période durant laquelle les époux se sont réconciliés et ont vécu ensemble en location, tant la Commission des impôts fonciers de la ville de Zurich que le Tribunal administratif du canton de Zurich ont rejeté l'octroi du report d'imposition. Les époux recourent au Tribunal fédéral contre cette décision. L'impôt sur les gains immobiliers est différé en cas d'aliénation d'un immeuble d'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation ser-

vant au même usage. Seul le logement principal est visé par l'art. 12 al. 3 let. e LHID. L'élément litigieux du cas d'espèce est de savoir si le bien immobilier vendu au mois de mai 2019 peut encore être considéré comme ayant durablement et exclusivement servi au propre usage des époux et si le remploi a été effectué dans un délai raisonnable. En principe, une utilisation personnelle exclut toute utilisation par un tiers sous forme de location. Exceptionnellement, une courte période d'utilisation par un tiers peut ne pas renverser le critère de l'usage personnel. L'immeuble, objet de la vente, doit toutefois être habité par son propriétaire au moment où la décision de remplacement est prise. Pour que le critère de l'occupation durable par le propriétaire soit rempli, le domicile doit se trouver dans l'immeuble vendu à la fin de la durée de possession. Exceptionnellement, les deux domiciles peuvent être brièvement interrompus par un domicile tiers, par exemple à la suite de la construction ou de la transformation de l'objet de remplacement. Ce qui est finalement déterminant, c'est de savoir si le délai entre les utilisations personnelles est raisonnable. En cas de location par un tiers d'un immeuble d'habitation pendant plus de deux ans avant la vente, le Tribunal fédéral a déjà jugé que l'exigence d'une utilisation personnelle durable n'était plus donnée. De même, l'usage personnel durable et exclusif doit être rempli de la même manière pour l'objet vendu que pour l'objet de remplacement. Au vu de ce qui précède, il y a lieu de considérer que la condition de l'usage durable et exclusivement personnel de l'aliénateur n'est plus remplie en raison de la location à un tiers pendant plus de deux ans. Ce critère n'était plus rempli après le départ des époux au mois d'août 2016, l'expiration de la période de location de deux ans ainsi qu'à la suite de la non-reprise de l'occupation par les époux de leur immeuble vendu et l'emménagement dans un nouvel appartement loué en juin 2017. Il s'avère qu'au moment de la vente en mai 2019, on ne peut plus parler de l'aliénation d'un immeuble d'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur. Enfin, dans l'ensemble, la période entre les utilisations personnelles n'est plus raisonnable.

Tribunal fédéral, arrêt du 20 janvier 2023, A.A., B.A. c/ Kommission für die Grundsteuern der Stadt Zürich (9C_614/2022)

FR – Taxation du gain immobilier en cas d'aliénation faisant suite à un avancement d'hoirie

Art. 9, 641 al. 1 et 656 al. 1 CC; art. 18 CO; art. 12 LHID; art. 9 al. 1 let. h, 42 al. 1 let. a et 43 al. 1 let. a LICD/FR; art. 9 al. 1 let. h LDMG/FR

En 2011, des parents ont cédé à leurs enfants, A et B, la propriété de six parts de copropriété à titre d'avancement d'hoirie. A et B en sont devenus copropriétaires chacun pour une demie et les cédants se sont réservé un droit d'usufruit viager sur ces immeubles. En 2018, les parties ont signé un « contrat de partage » devant notaire par lequel A a transféré la propriété de ses parts à sa sœur B contre une somme, due à titre de soulte. A la suite de cette cession, le Service cantonal des contributions a taxé A au titre de l'impôt sur les gains immobiliers. A recourt contre cette décision et conclut qu'aucun impôt sur les gains immobiliers n'est dû en lien avec l'opération de partage de 2018, subsidiairement que l'imposition soit différée.

Le Tribunal fédéral doit examiner si A peut prétendre à une imposition différée du gain immobilier provenant de la cession de ses parts de copropriété à sa sœur ensuite de l'opération de partage au sens d'un transfert de propriété par succession ou avancement d'hoirie ou si cet état de fait est constitutif d'une imposition du gain immobilier. Notre Haute Cour rappelle que l'art. 12 al. 3 LHID décrit de manière exhaustif les états de fait qui fondent un report d'imposition et que les législateurs cantonaux n'ont aucune marge de manœuvre pour définir la notion de partage susceptible d'entraîner un report d'imposition. Contrairement à ce que soutient A, la notion de partage sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers ne peut pas être interprétée à la lumière de l'art. 9 al. 1 let. h LDMG/FR car la jurisprudence cantonale rendue en la matière ne constitue pas du droit harmonisé. Elle ne trouve donc pas application en l'espèce. Cet article prévoit une exonération des droits de mutation lors de transferts entre parents et de tout transfert opéré au titre de partage ultérieur entre parents d'immeubles leur ayant été attribués lors d'une succession en ligne directe. En l'espèce, A est devenu copropriétaire pour une demie à titre d'avancement d'hoirie de six parts de copropriété en 2011. Bien que ces parts étaient grevées d'un usufruit en faveur de ses parents, il en est resté le nu-propriétaire. Il a ensuite cédé ses

parts à sa sœur contre une somme. Cette opération a été inscrite au registre foncier et constitue un cas d'aliénation soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, quand bien même les parents se sont réservé le droit d'effectuer des travaux d'aménagement, de transformation ou de gros travaux d'entretien à leur charge. Enfin, il ne s'agit pas non plus d'un partage successoral qui bénéficierait du report d'imposition dans la mesure où il n'y avait pas de succession ouverte à cette date. Le contrat de partage de 2018 ne pouvait pas avoir pour objet un changement de propriété par succession. Il s'agit d'un cas de transfert ordinaire de propriété, de sorte que la cession des parts de copropriété de A à B est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers.

Tribunal fédéral, arrêt du 23 novembre 2022, A. c/ Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (2C_245/2022)

VD – Transformation d'une copropriété simple en PPE, sans modification économique de la propriété, pas assimilable à une aliénation – pas de perception possible d'un impôt sur les gains immobiliers

Art. 646 CC; art. 23 ORF; art. 12 LHID; art. 61 al. 1, 64 al. 1 et 65 al. 1 LI/VD

En 2008, A et G ont acquis une parcelle en copropriété simple, chacun pour une demie. En 2019, ils ont modifié le régime de propriété de la parcelle et l'ont soumise au régime de la PPE. Ils ont divisé la PPE en quatre lots. G est devenu propriétaire de deux lots, totalisant 497 millièmes. A est devenu propriétaire des deux autres lots, totalisant 503 millièmes. À la suite d'une sommation de l'Office d'impôt, A a déposé une déclaration pour l'impôt sur les gains immobiliers relative à cette mutation foncière en indiquant une plus-value imposable nulle. L'Office d'impôt a cependant imposé un gain immobilier résultant de cette opération. A recourt contre cette décision. Il soutient que la transformation du régime de propriété n'est pas assimilable à une aliénation et ne doit pas déclencher d'impôt sur les gains immobiliers.

La notion d'aliénation comprend les différents modes de transfert de la propriété à titre onéreux, dont la vente et l'échange. L'aliénation concerne des immeubles mais aussi des parties d'immeuble, notion qui comprend les parts de copropriété et de propriété commune d'un immeuble. Sous réserve de l'art. 65 al. 1 let. a et d LI/VD, la Cour rappelle que l'aliénation



sous forme d'échange ne bénéficie plus d'une imposition différée comme c'était le cas dans le canton de Vaud avant l'entrée en vigueur de la LHID. Les parties s'accordent sur le fait que la simple transformation d'une copropriété ordinaire en PPE n'est pas assimilable à une aliénation et que cette mutation reste neutre sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers. Elles s'opposent en revanche sur la question de savoir si, une fois la transformation effectuée, l'attribution des lots de PPE à l'un ou l'autre copropriétaire uniquement est constitutif d'un échange immobilier ou non. En l'espèce, A disposait depuis 2008 d'une part d'une demie de copropriété ordinaire sur la parcelle. Compte tenu de la nature juridique de la copropriété, A pouvait déjà disposer individuellement de cette part, la vendre ou la grever d'un gage immobilier pour autant qu'il inscrive sa part au registre foncier. Indépendamment d'une telle inscription, il disposait d'un droit de céder sa part conformément au régime légal de la copropriété ordinaire. Il n'est ainsi pas possible de suivre l'autorité intimée lorsqu'elle soutient que c'est l'attribution des lots de PPE ensuite de sa constitution qui a conféré à A un pouvoir de disposition sur deux lots déterminés, dès lors que déjà avant la transformation en PPE, A pouvait disposer d'une part individualisée dans la copropriété. Certes, durant une seconde logique, au moment de la constitution de la PPE, soit entre le passage de la copropriété à la PPE et l'attribution des lots, A a été copropriétaire avec G de chacun des lots. Il apparaît cependant artificiel de séquencer de cette manière la transformation pour ne prendre en compte que les dernières étapes de la constitution de la PPE. Par sa solution, l'autorité isole à tort l'opération consistant dans l'attribution des lots PPE en occultant le fait que les parties à l'acte, avant la transformation, étaient déjà copropriétaires ordinaires de l'immeuble. Dans ce sens, ils disposaient chacun d'une part de copropriété, certes pas sous forme d'un lot de PPE mais qui leur conférait juridiquement à chacun des droits suffisamment semblables pour qu'on ne puisse pas assimiler ce passage de la copropriété à la PPE avec attribution des lots à une aliénation. L'absence d'inscription des parts de copropriété au registre foncier empêchait effectivement A de grever sa part d'un gage immobilier mais cette différence ne signifie pas encore que les copropriétés ordinaires seraient de natures juri-

diques dissemblables en fonction de l'existence ou non d'un feuillet distinct. Par conséquent, l'inscription ou non de la part de copropriété ne peut être considérée comme modifiant la nature juridique de l'immeuble. Ainsi, il n'est pas déterminant pour l'issue du présent litige que A ait détenu initialement une part de copropriété ordinaire inscrite au registre foncier ou pas, puisque dans les deux cas, l'acte consistant à transformer une copropriété ordinaire en PPE ne modifie pas en lui-même la nature juridique de cette copropriété et ne peut pas être assimilé à une aliénation. La nature juridique de la copropriété ordinaire et celle de la PPE ne sont pas suffisamment différentes pour que l'on puisse admettre que le passage de l'une à l'autre soit constitutive d'une aliénation. Quand bien même la notion d'aliénation du droit fiscal vaudois connaît un rattachement économique, la Cour ne peut pas considérer l'opération globale du passage de la copropriété ordinaire à la PPE comme un tel transfert du pouvoir de disposition réel et économique. Il ne s'agit pas de considérer uniquement l'attribution des lots réalisée par A et G mais de prendre en compte globalement les opérations juridiques effectuées. Vu sous cet angle, A disposant d'une part d'une demie dans la copropriété initiale ne peut pas être considéré comme ayant transféré son pouvoir de disposition sur l'immeuble lorsqu'il reste propriétaire, certes sous la forme de PPE, de lots équivalents à la part qui lui était initialement dévolue. Ainsi, A qui était copropriétaire pour une demie de la parcelle ne peut pas être considéré comme ayant aliéné tout ou partie de cet immeuble lorsqu'il se retrouve copropriétaire de cette parcelle avec une propriété entière sur la moitié des lots. Enfin, l'accroissement de trois millièmes en faveur de A n'est pas déterminant. En effet, les millièmes de chaque lot ont été attribués en fonction des surfaces respectives de chaque lot. G et A ont estimé que les lots leur revenant avaient une valeur équivalente. Ils n'ont pas prévu de soultes à verser lors de l'attribution des lots. Il résulte de ces éléments que, malgré la différence de trois millièmes, il n'y a pas lieu de considérer que A ait bénéficié d'un accroissement de sa part lors du passage de la copropriété à la PPE.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 12 octobre 2022, A., B. c/ Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Nyon et Morges (FI.2022.0003)

B. Droits de mutation

VD – Exonération du droit de mutation sur le transfert d'une part d'immeuble ensuite du divorce

Art. 3 let. f LMSD/VD

Les époux A et B ont divorcé en 2021. Il a été convenu que A reprenne la part d'une demie de B sur la villa. Toutefois, A n'a pas obtenu le financement complémentaire nécessaire au rachat de la part de la villa propriété de son ex-épouse avant le divorce. Dès réception de la Convention sur les effets accessoires du divorce prévoyant cette reprise et le montant, il l'a adressée à sa banque qui y a donné une suite favorable. A a été inscrit comme propriétaire unique en juillet 2021. L'Administration cantonale des impôts a imposé cette opération immobilière au titre de droit de mutation. A recourt et conclut que ce transfert bénéficie de l'exonération des droits de mutation au sens de l'art. 3 let. f LMSD/VD.

Le litige porte sur l'interprétation à donner à la nouvelle teneur de l'art. 3 let. f LMSD/VD, tel qu'entré en vigueur le 1^{er} janvier 2010. L'exonération prévue à cet article vise-t-elle uniquement et strictement les mutations au Registre foncier qui se fondent sur le jugement de divorce, ou vise-t-elle plus largement les transferts issus de conventions fixant d'avance le prix et dont la condition de vente s'est ultérieurement réalisée? Il y a lieu de rappeler que la disposition mentionne les époux mais aussi les ex-époux. Le fait que les personnes concernées par le transfert soient à ce moment-là des ex-époux ne fait pas obstacle à une exonération du droit de mutation, sous certaines conditions. Le nouvel article a assoupli les conditions en faveur des conjoints confrontés à un divorce, tout en maintenant la nécessité d'un lien du transfert entre époux avec la liquidation du régime matrimonial. Cette disposition vise donc les mutations immobilières qui se fondent directement sur un jugement de divorce. Il faut aussi admettre dans la notion de transfert «résultant des effets accessoires du divorce» les transferts qui sont directement et intrinsèquement liés à un divorce. Il s'agit des transferts prédéterminés dans une convention ou un jugement, même de manière conditionnelle, pour lesquels, le prix de vente est déterminé directement dans cette convention ou ce jugement et qui interviennent rapidement après que le divorce ait été prononcé et aux conditions prévues dans la conven-

tion. Il ne s'agit certes pas d'inclure tous les transferts entre ex-époux dans le champ d'application de cette disposition mais de permettre un transfert exonéré dans ces circonstances exceptionnelles dictées ici avant tout par le refus de l'établissement bancaire de s'engager avant le prononcé du divorce. Ainsi, les époux qui décident dans le cadre de la liquidation de leur régime matrimonial de rester copropriétaires de leur immeuble ne peuvent pas par la suite prétendre à une exonération du droit de mutation. Il en va de même si la convention ou le jugement ne prévoit rien quant à un tel transfert. Le recours est admis.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 14 août 2023, A. c/ Administration cantonale des impôts (FI.2022.0080)

C. Autres

VS – Inégalité de traitement dans la perception de l'impôt foncier entre résidents et non-résidents

Art. 4 al. 1 LHID; art. 3 al. 1, 17 al. 1, 54 al. 1, 175 al. 1, 177 al. 2 let. c et 181 LF/VS

A, domicilié dans le canton d'Argovie, est propriétaire d'un terrain agricole dans la commune de U d'une valeur fiscale de CHF 151.-. À la suite de la réception de la décision de taxation pour l'impôt foncier 2019 du montant d'impôt minimum de CHF 25.- pour les non-résidents (art. 181 al. 2 LF/VS), il recourt contre cette décision au Tribunal fédéral pour violation du principe de l'égalité de traitement, de la garantie de la propriété et de la liberté d'établissement. Il demande à être taxé sur le montant d'impôt effectif calculé sur la valeur fiscale de sa parcelle au 31 décembre et au taux de 1 pour mille de cette valeur en application de l'art. 181 al. 1 LF/VS, soit 15 centimes de francs suisses.

Le litige porte sur l'impôt foncier, impôt non harmonisé, perçu par les communes valaisannes pour les personnes physiques. Il s'agit d'un impôt dont le calcul ne prend en compte ni les charges liées à l'immeuble ni la capacité économique globale du contribuable. L'impôt foncier minimal litigieux de l'art. 181 al. 2 LF/VS n'est pas uniquement lié à l'immeuble mais aussi en tant qu'objet fiscal, à la non-résidence dans la commune. Les résidents sont également soumis à un impôt foncier mais il est exclusivement prélevé sur la base de l'art. 181 al. 1 LF/VS, soit sans



montant minimum de perception. La question qui se pose est celle de savoir si le critère de résidence constitue un critère de délimitation pertinent. Il convient de noter que les résidents qui possèdent un bien immobilier dont la valeur fiscale est faible et qui n'ont ni revenu ni fortune imposables ne paient ni impôts sur le revenu, ni impôts sur la fortune, ni l'impôt personnel de l'art. 177 al. 2 let. c LF/VS et participent aux dépenses d'infrastructure de la commune uniquement par le biais de l'impôt foncier. Quant aux propriétaires fonciers non-résidents, ils sont assujettis à l'impôt sur le revenu et la fortune en raison de leur rattachement économique. Dans ce contexte, la résidence d'une personne ne dit pas dans quelle mesure elle participe aux dépenses d'infrastructure de la commune. Ce qui est déterminant, c'est le montant effectif de l'impôt que la personne verse, indépendamment de son domicile. Il existe donc, selon le Tribunal fédéral, une inégalité de traitement entre résidents et non-résidents qui ne se justifie pas objectivement. La perception de l'impôt foncier minimal auprès des non-résidents est donc contraire à l'art. 8 al. 1 Cst.

Tribunal fédéral, arrêt du 20 mars 2023, A. c/ Gemeinde U. (2C_340/2022)*

III. Double imposition

BE/VD – Impôt successoral – méthode bernoise de répartition intercantonale contraire au principe constitutionnel de l'interdiction de la double imposition intercantonale

Art. 127 al. 3 Cst.; art. 13, 14, 21 al. 1 let. c et 29 al. 2 let. c LHID; art. 17 al. 1, 18 et 19 al. 1 LISD/BE; art. 31 LMSD/VD; art. 21 ESchG/ZH; Circulaire n° 22 de la Conférence suisse des impôts (CSI), Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts, dès période de taxation 2002 (facteurs de répartition), du 22 mars 2018 (ci-après, Circulaire n° 22 CSI)

C est décédée en 2019 dans le canton de Vaud. Par testament, elle a institué comme héritiers ses deux neveux à parts égales entre eux. La masse successorale établie par l'Administration cantonale des impôts (ACI) se composait d'une fortune mobilière de CHF 2,6 mio et d'un immeuble dans le canton de Berne dont la valeur d'estimation fiscale était de CHF 3,4 mio et de CHF 5,3 mio après application du coefficient de la Circulaire n° 22 CSI. Le total des

dettes se montait à CHF 2,1 mio, soit une masse successorale nette totale de CHF 5,8 mio. L'ACI a imposé les cohéritiers sur une masse successorale nette de CHF 1,9 mio alors que l'Administration fiscale bernoise a imposé les cohéritiers sur une masse successorale nette de CHF 3,9 mio (immeuble valorisé à CHF 3,4 mio, dont à déduire CHF 1,4 mio de dettes et ajout du montant de la fortune mobilière nette attribuée au canton de Vaud). Elle a ensuite appliqué au montant d'impôt dû (CHF 257 000.–) la quote-part de répartition attribuée au canton de Berne (67%) pour déterminer le montant final dû par chaque héritier (CHF 172 000.–). Les cohéritiers recourent au Tribunal fédéral contre cette décision de taxation. Selon eux, l'assiette fiscale nette bernoise doit être fixée à CHF 2 mio.

Le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.) est applicable aux impôts sur les successions perçus par les cantons. S'agissant du partage de la souveraineté fiscale, la jurisprudence du Tribunal fédéral prévoit que le prélevement d'un impôt successoral sur la fortune mobilière revient au canton de domicile du de cujus alors que le canton de situation de l'immeuble peut percevoir l'impôt sur celui-ci. Lorsque le défunt laisse un immeuble situé hors du canton de domicile, il y a lieu de procéder à une répartition intercantonale entre celui-ci et le canton du lieu de situation de l'immeuble. Dans ces cas, les cantons sont tenus de prendre en compte la valeur de répartition déterminée à l'aide des facteurs de correction prévus par la Circulaire n° 22 CSI. La fortune immobilière est alors séparée objet par objet, évaluée sur la base de la valeur de répartition et attribuée au canton de situation. Ensuite, une quote-part est déterminée en fonction de la répartition des actifs entre chaque canton et les dettes sont réparties en fonction de cette quote-part, puis déduites de la fortune brute. L'utilisation de tels facteurs permet de fixer la valeur des immeubles de manière conforme au marché et d'éviter une discrétance trop importante avec la valorisation des biens mobiliers, bien que les impôts sur les successions soient soustraits à l'harmonisation fiscale. Sous cette réserve, les cantons demeurent en principe libres de calculer la succession nette imposable selon leurs propres règles d'évaluation cantonales en vue de la fixation de l'impôt successoral. Le Tribunal administratif du canton de Berne

considère qu'en cas de répartition intercantonale dans le domaine de l'impôt successoral, chaque canton concerné demeure légitimé à imposer chaque part successorale à hauteur de sa quote-part calculée sur l'ensemble de la succession, et ce à hauteur de la quote-part lui revenant. En présence d'un immeuble dans les actifs successoraux, la quote-part de l'imposition à laquelle un des cantons concernés peut prétendre doit être calculée sur la valeur de tous les actifs de la succession, nonobstant le lieu de situation des immeubles faisant partie de la succession. Cette solution ne violerait pas l'art. 127 al. 3 Cst. et le canton de Berne serait en droit d'imposer un pourcentage défini de l'ensemble des actifs de la succession en cause, correspondant à la valeur de l'actif situé dans ce canton. Le Tribunal fédéral rappelle que sa méthodologie en matière de répartition intercantonale est identique à celle développée dans l'ATF 148 I 65 qui bien qu'il concerne l'impôt sur la fortune est similaire dans son principe à celle utilisée par la jurisprudence en matière d'impôt successoral. Ainsi, il convient en premier lieu de répartir les actifs mobiliers et immobiliers selon les règles de répartition posées par la jurisprudence. Puis, la valeur des immeubles est adaptée à l'aide des facteurs de correction issus de la Circulaire n° 22 CSI. Enfin, une quote-part en fonction de la répartition des actifs entre chaque canton doit être établie et les dettes doivent être réparties en fonction de cette quote-part, puis déduites de la fortune brute pour obtenir la masse successorale nette. Les parties divergent sur l'interprétation à donner à la jurisprudence fédérale sur laquelle se fonde l'Administration fiscale bernoise pour affirmer que le canton de Berne reste libre de déterminer la masse successorale, en fonction de ses propres règles d'évaluation. Il convient de la préciser comme suit eu égard aux développements jurisprudentiels en matière de répartition intercantonale dans le domaine de l'impôt sur les successions, en particulier quant à l'obligation de prendre en considération les facteurs de correction de la Circulaire n° 22 CSI. Les cantons demeurent libres de définir la notion de masse successorale soumise à leur impôt cantonal sur les successions et peuvent ainsi décider quels éléments la composent. Les cantons continuent aussi de pouvoir évaluer, selon leur droit cantonal, les biens formant la masse successorale, étant toutefois précisé que les

valeurs retenues doivent se rapprocher de la valeur vénale au sens de l'art. 14 al. 1 LHID tant pour les biens mobiliers qu'immobiliers. L'estimation de ces valeurs doit être obtenue de manière cohérente sur la base d'une méthode identique tant au niveau intracantonal qu'intercantonal. S'agissant de la répartition intercantonale, les cantons sont tenus de se référer, pour la détermination de la valeur des biens mobiliers, à l'estimation effectuée par le canton du dernier domicile car celui-ci dispose d'une meilleure vue d'ensemble. Enfin, les cantons sont habilités à procéder à des déductions sur la masse successorale nette qui leur revient, comme une déduction personnelle. En l'espèce et après vérification du calcul effectué par le Tribunal administratif conformément aux principes développés ci-dessus, il s'avère qu'il s'est écarté des critères de répartition posés par la jurisprudence et qu'il a violé le principe constitutionnel de l'interdiction de la double imposition intercantonale. En effet, l'assiette imposable revenant au canton de Berne, déterminée selon la méthode précisée ci-dessus et qui permet d'éviter la double imposition, ne s'élève pas à CHF 3,9 mio mais à CHF 2 mio. La cause est renvoyée à l'Administration fiscale bernoise afin qu'elle rende une nouvelle décision en tenant compte d'une assiette fiscale imposable dans le canton de Berne de CHF 2 mio.

Tribunal fédéral, arrêt du 2 novembre 2023, A.A., B.A. c/ Intendance des impôts du canton de Berne Droit et législation, Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (9C_102/2023)*

IV. Impôt sur le revenu, impôt sur la fortune et impôt anticipé

GE – Impôt sur le revenu des personnes physiques – droit d'être entendu oralement dans le cadre de la procédure de soustraction d'impôt

Art. 6 par. 1 et 3 let. d CEDH; art. 29 al. 2 Cst.

En 2018, A a déclaré spontanément à l'Administration fiscale genevoise des avoirs détenus sur un compte bancaire. Il aurait hérité de ce compte au décès de son père. Par la suite, l'Administration lui a notifié des bordereaux de rappel d'impôt IFD/ICC et d'amendes pour soustraction d'impôt pour plusieurs années fiscales. Elle a aussi retenu pour 2008 que le montant détenu sur le compte bancaire était un revenu imposable. Les instances judiciaires canto-



nales ayant confirmé ces décisions, A recourt au Tribunal fédéral. Il demande l'annulation de cette décision et le renvoi de la cause à l'instance précédente afin que son droit d'être entendu soit respecté.

Le Tribunal fédéral doit examiner si c'est à bon droit que la Cour de justice a refusé d'entendre A oralement pour les procédures de rappel d'impôt et de soustraction d'impôt. Selon A, son audition et celle d'anciens administrateurs qui avaient géré le compte bancaire litigieux sont indispensables pour clarifier la nature de ce compte et son rattachement à son patrimoine, respectivement à l'année fiscale au cours de laquelle il l'aurait acquis, dans la mesure où son origine exerce une influence directe sur les procédures en cours. Selon les art. 6 CEDH et 29 al. 2 Cst., il n'existe pas un droit d'être entendu oralement dans les procédures purement fiscales, sans caractère pénal. Cela concerne donc les procédures en rappel d'impôt. En l'espèce, la Cour de justice a respecté le droit en renonçant à entendre A oralement pour cette procédure. En revanche, la procédure pour soustraction fiscale est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 CEDH est applicable. En ce domaine et selon la jurisprudence de la Cour EDH, le contribuable peut se prévaloir d'un droit d'être entendu oralement. Le contribuable doit encore en faire la demande. En l'espèce, A a expressément demandé à être entendu oralement. Quand bien même il n'a exprimé ce souhait que devant la dernière instance cantonale, il l'a fait de manière claire dans le cadre de l'échange d'écritures. La cause est donc renvoyée à la Cour de justice pour qu'elle l'auditionne oralement dans le cadre de la procédure de soustraction d'impôt. Selon les art. 6 par. 3 let. d CEDH et 29 al. 2 Cst., tout accusé a le droit d'interroger ou de faire interroger les témoins à charge et d'obtenir la convocation et l'interrogation des témoins à décharge dans les mêmes conditions que les témoins à charge. Le droit d'obtenir l'audition de témoins à décharge est relatif. L'autorité peut y renoncer si, dans le cadre d'une appréciation anticipée des preuves dénuées d'arbitraire, elle peut dénier à ce témoignage une valeur probante décisive pour le jugement. En l'espèce, faute de motivation, notre Haute Cour rejette cette demande. *Tribunal fédéral, arrêt du 20 juin 2023, A., B. c/ Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (9C_39/2023)*

FR – Impôt sur le revenu des personnes physiques – abolition définitive de l'ancienne pratique « Dumont » consistant à adopter une approche économique et globale en cas de rénovation d'immeuble équivalant économiquement à une nouvelle construction

Art. 78 Cst. ; art. 32 al. 2 et 3 LIFD ; art. 9 al. 3 LHID ; art. 33 al. 2 et 3 LICD/FR

Les époux A, domiciliés dans le canton de Fribourg, ont acquis une ferme dans le canton du Jura en 2018 qu'ils ont ensuite rénové. Ils ont fait valoir les frais d'entretien d'immeuble liés à cette rénovation dans leur déclaration d'impôt 2018 au titre de travaux de restauration de monuments historiques. Ces frais n'ayant pas été entièrement admis en déduction par les instances cantonales, les époux recourent au Tribunal fédéral.

Selon l'art. 32 al. 3 LIFD, les frais occasionnés par des travaux de restauration de monuments historiques que le contribuable entreprend en vertu de dispositions légales en accord avec les autorités ou sur leur ordre et pour autant qu'ils ne soient pas subventionnés sont déductibles. Cette déduction vise à encourager la protection des monuments historiques et se fonde sur l'art. 78 Cst. relatif à la protection de la nature et du paysage. Son but premier n'est donc pas de nature fiscale. Conformément à son objectif, la déduction de l'art. 32 al. 3 LIFD ne dépend donc pas de la question de savoir si et, le cas échéant, comment les travaux se répercutent sur la valeur de l'immeuble. Toutefois, quatre conditions cumulatives doivent être remplies pour que ces frais puissent être déduits. Il doit y avoir un lien entre les frais et les travaux de restauration des monuments historiques, les travaux doivent être effectués en vertu de prescriptions légales et en accord avec les autorités compétentes ou sur ordre de celles-ci et les travaux ne doivent pas être subventionnés. En l'espèce, la ferme se trouve dans un village inscrit à l'inventaire fédéral des sites construits d'importance nationale à protéger en Suisse (ISOS) et dans la zone « centre ancien » du village. Cependant, les objets de l'ISOS sont les sites, soit les agglomérations dans leur ensemble, et non pas les constructions individuelles. La ferme en tant que telle n'est donc pas protégée. S'agissant des conditions de l'art. 32 al. 3 LIFD, il y a lieu de relever que les autorités n'ont pas ordonné de travaux de rénovation. Ce sont, au contraire, les époux qui ont contacté l'autorité compétente,

laquelle ne leur a délivré qu'un rapport technique relatif aux aspects de protection du patrimoine des travaux de rénovation envisagés par les époux. Notre Haute Cour n'y voit aucune participation des autorités qui pourrait justifier une autorisation pour la déduction de ces frais. En outre, il y a lieu de constater que les travaux de rénovation ne servent pas à conserver une ancienne ferme du XIX^{ème} Siècle mais plutôt à transformer un ancien immeuble en un nouveau. Dès lors et étant donné que les travaux effectués par les époux ne sont pas de nature à préserver le patrimoine, les frais engagés à cet effet ne sont pas déductibles du revenu au sens de l'art. 32 al. 3 LIFD. S'agissant de la question de la déductibilité de ces frais en tant que frais d'entretien au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD, le Tribunal fédéral renvoie à l'instance précédente afin qu'elle complète l'état de fait et rende un nouveau jugement. A cet égard, notre Haute Cour met définitivement fin à la pratique dite « Dumont » en confirmant que le fait de suivre une approche économique et globale pour refuser la déduction de frais qui, examinés individuellement et objectivement, sont en définitive des frais qui ne font que maintenir la valeur d'un immeuble, sans l'augmenter, est contraire à la volonté du législateur et au texte légal, ceci depuis l'entrée en vigueur en 2010 de la modification de l'art. 32 al. 2 LIFD.

Tribunal fédéral, arrêt du 23 février 2023, A.A., B.A. c/ Steuerverwaltung des Kantons Freiburg (ATF 149 II 27)

SO – Impôt sur le revenu des personnes physiques – déduction des frais occasionnés par des travaux d'entretien et des mesures d'économie d'énergie en regard d'une « nouvelle construction économique » (abolition de l'ancienne pratique Dumont)

Art. 32 al. 2 LIFD; art. 9 al. 3 LHID; art. 39 al. 3 StG/SO

Les époux A, domiciliés dans le canton de Soleure, ont acquis un chalet d'alpage dans le canton du Valais en 2013 qu'ils ont rénové entre 2014 et 2016. Dans leurs déclarations d'impôt 2014 à 2016, ils ont fait valoir des frais d'entretien et des frais pour des mesures d'économie d'énergie en lien avec les travaux du chalet d'alpage. L'autorité de taxation a refusé la déduction de l'ensemble de ces frais au motif que les travaux effectués sur le chalet d'alpage constituaient une « nouvelle construction économique ». Étant donné que ces dépenses devaient être

caractérisées intégralement comme étant de nature à augmenter la valeur du bien immobilier, elles devaient être refusées de manière globale pour l'impôt sur le revenu. Les époux recourent au Tribunal fédéral. Selon eux, il est contraire au texte de l'art. 32 al. 2 LIFD de refuser la déductibilité des frais d'entretien et des frais liés aux mesures d'économie d'énergie alors qu'ils ont ventilé leurs dépenses entre frais de maintien de la valeur de l'immeuble, frais de plus-value et frais liés aux mesures d'économie d'énergie.

Se référant à son changement de pratique institué dans son ATF 149 II 27 (résumé ci-dessus), notre Haute Cour relève que l'argumentation des époux s'avère fondée. Ils ont en effet démontré de manière suffisamment détaillée, déjà dans la procédure cantonale, quelles dépenses avaient pour caractéristique de maintenir la valeur de l'immeuble, de servir de mesures d'économie d'énergie et d'augmenter la valeur de l'immeuble. L'instance précédente a certes analysé les travaux effectués par les époux mais ne les a appréciés que dans le cadre d'une vue d'ensemble pour en conclure qu'il s'agissait d'une « nouvelle construction économique » (« wirtschaftlicher Neubau »), raison pour laquelle la déduction devait être entièrement refusée. En raison de cette conception désormais erronée en droit, l'instance précédente n'a pas examiné l'argumentation des recourants concernant le caractère objectif et technique des travaux pris chacun de manière individuelle. L'arrêt est annulé et l'affaire est renvoyée à l'instance précédente pour complément d'état de fait et nouveau jugement.

Tribunal fédéral, arrêt du 29 mars 2023, A.A., B.A. c/ Veranlagungsbehörde Solothurn, Kantonales Steueramt Solothurn, Kantonale Steuerverwaltung Wallis (9C_724/2022)

TG – Impôt sur le revenu des personnes physiques – déduction des frais occasionnés par des travaux d'entretien en regard d'une « nouvelle construction économique » (abolition de l'ancienne pratique Dumont)

Art. 32 al. 2 LIFD; art. 9 al. 3 LHID; art. 34 al. 1 ch. 1 StG/TG

Les époux A, domiciliés dans le canton de Thurgovie, ont acquis une ancienne ferme en 2015. Dans leur déclaration d'impôt 2017, ils ont fait valoir des frais



d'entretien et d'exploitation en lien avec des travaux d'assainissement et de rénovation de la façade et des combles pour un montant de CHF 283 000.-. Ils ont d'eux-mêmes déduit une part de plus-value de CHF 62 000.- sur le montant total des travaux de CHF 345 000.-, montant qu'ils ont indiqué dans leur déclaration d'impôt. Seul un montant de CHF 50 000.- a finalement été reconnu au titre de frais d'entretien par les instances cantonales. La déduction des autres dépenses a été rejetée au motif qu'il s'agissait d'une « nouvelle construction économique », raison pour laquelle les dépenses devaient être caractérisées intégralement comme augmentant la valeur et que la déduction devait être refusée globalement dans le cadre de l'impôt sur le revenu.

Notre Haute Cour rappelle qu'elle a récemment abandonné cette pratique dans l'ATF 149 II 27 (ci-dessus). Elle a estimé qu'une considération globale et économique d'un projet d'assainissement total, de rénovation ou de transformation d'un immeuble nouvellement acquis sur la base de laquelle la déduction des frais relevant de l'impôt sur le revenu est schématiquement refusée dans son intégralité et donc également pour des éléments de coûts qui considérés individuellement seraient en fait de nature à maintenir la valeur en raison de leur nature objective et technique n'est compatible ni avec le texte ni avec la genèse de l'art. 32 al. 2 LIFD. Selon la volonté du législateur, pour tous les travaux effectués sur un immeuble nouvellement acquis, comme pour tous les autres frais immobiliers, il faut déterminer individuellement sur la base de leur caractère objectif et technique et avec le concours du contribuable s'ils servent à rétablir un état antérieur de l'immeuble, c'est-à-dire s'ils ont pour effet de maintenir sa valeur. Si cela ne peut pas être établi, il faut partir du principe dans le domaine de l'impôt sur le revenu que les frais ne servent pas à la remise en état et ne peuvent donc pas être déduits, et ce à la charge du contribuable. En l'espèce, l'argumentation des époux s'avère fondée. Ils ont démontré de manière suffisamment détaillée, déjà dans la procédure cantonale, quelles dépenses avaient un caractère de maintien de la valeur. L'instance précédente a certes analysé les travaux effectués par les époux mais ne les a appréciés que dans le cadre d'une vue d'ensemble pour en conclure qu'il s'agissait d'une « nouvelle construction économique » (« wirtschaft-

licher Neubau »), raison pour laquelle la déduction devait être entièrement refusée. En raison de cette conception désormais erronée en droit, l'instance précédente n'a pas examiné l'argumentation des recourants concernant le caractère objectif et technique des travaux pris chacun de manière individuelle. Comme il n'appartient pas au Tribunal fédéral d'apprécier l'exposé des faits et les moyens de preuve des recourants, l'arrêt attaqué est annulé et l'affaire est renvoyée à l'instance précédente pour complément d'état de fait et nouveau jugement.

Tribunal fédéral, arrêt du 6 juin 2023, A.A., B.A. c/ Steuerverwaltung des Kantons Thurgau (9C_161/2023)

VS – Impôt sur le revenu des personnes physiques – refus de la déduction des dépenses pour des travaux d'assainissement d'un garage en tant que frais d'entretien – application de la pratique du Tribunal fédéral en cas de rénovation d'immeuble équivalent économiquement à une nouvelle construction (ancienne pratique Dumont)

Art. 32 al. 2 et 34 let. d LIFD; art. 9 al. 3 LHID; art. 28 al. 2 LF/VS

Les époux A ont acquis une parcelle en 2016. En 2017, ils ont entièrement démoli et reconstruit le garage. Dans leur déclaration d'impôt 2017, ils ont fait valoir ces dépenses en tant que frais d'entretien. Le service cantonal des contributions et les instances judiciaires cantonales ayant refusé cette déduction, les époux recourent au Tribunal fédéral.

Le litige porte sur la question de savoir si les dépenses engagées par les époux afin de démolir et reconstruire leur garage constituent des frais d'entretien déductibles. Se basant sur les art. 32 al. 2 et 34 let. d LIFD ainsi que sur sa jurisprudence en cas de nouvelles constructions, le Tribunal fédéral rappelle que ces frais ne peuvent pas être considérés comme des dépenses d'entretien mais doivent être assimilés à des dépenses d'investissement non déductibles. Il en va de même des dépenses engagées en vue de la démolition et de la reconstruction d'un bâtiment, dans le cadre d'une remise en l'état de celui-ci. Le fait qu'il y ait eu des défauts cachés rendant nécessaires ces travaux d'assainissement n'est pas non plus déterminant en l'espèce. En effet, conformément à sa jurisprudence, les époux ont effectué des travaux qui doivent être uniquement assimilés à des dépenses d'investissement immobilier au sens de

l'art. 34 let. d LIFD. Contrairement à ce que font valoir les époux, il n'y a pas lieu de procéder à une répartition entre les dépenses qui devraient être considérées comme des frais d'entretien et celles qui devraient être qualifiées de frais d'investissement. Le recours est rejeté.

Tribunal fédéral, arrêt du 24 mai 2023, A., B. c/ Service cantonal des contributions du canton du Valais (9C_653/2022)

VS – Notions de ruling fiscal et d'arrangement fiscal en lien avec un rappel d'impôt

Art. 9 Cst. ; art. 151 al. 1, 152 al. 1, 153a, 175 et 177 LIFD ; art. 53, 53a et 56 LHID ; art. 158, 159, 159a et 203 LF/VS

Peu après le décès de A survenu en 2017, son épouse B a informé le Service cantonal des contributions par l'intermédiaire de son conseiller fiscal qu'elle souhaitait procéder à une dénonciation spontanée pour les années fiscales 2008 à 2016 en lien avec des avoirs non déclarés, en l'occurrence des participations dans des sociétés étrangères. Ensuite d'un entretien avec le Service des contributions, le mandataire a adressé une correspondance audit Service afin qu'il confirme que le rappel d'impôt serait calculé sur les trois dernières périodes fiscales précédant le décès et sur l'entier des avoirs non déclarés par le couple, sans distinction par propriétaire. L'épouse s'engageait à conserver son domicile en Valais jusqu'à fin 2019. Ce courrier a été signé et retourné par le Service des contributions avec la mention « Bon pour accord ». Quelques mois plus tard, l'autorité de taxation a toutefois informé B qu'elle procéderait au rappel d'impôt pour les années 2008 à 2016 dans la mesure où les éléments annoncés concernaient du patrimoine lui appartenant. Perdant devant les instances cantonales, l'hoirie de feu A et B recourt au Tribunal fédéral. Elle demande que le rappel d'impôt soit limité aux périodes fiscales 2014 à 2016.

La question litigieuse est celle de savoir si du point de vue de la protection constitutionnelle de la bonne foi, la juridiction cantonale est en droit de confirmer que le rappel d'impôt porte sur les années fiscales 2008 à 2016 alors que le Service cantonal des contributions a passé un accord avec les recourants prévoyant un rappel d'impôt sur les années 2014 à 2016. Le Tribunal fédéral rappelle qu'un ruling fiscal

constitue une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir. En l'espèce, le courrier contresigné par le Service des contributions ne peut pas être qualifié de ruling fiscal dans la mesure où son contenu ne porte pas sur une opération envisagée à laquelle B aurait pu renoncer mais sur la manière de taxer un état de fait déjà réalisé. La protection de la bonne foi ne peut pas être invoquée car l'état de fait présenté était incomplet. Quant à l'arrangement fiscal, il vise à établir pour un état de fait concret une réglementation quant à l'existence, l'étendue ou au mode de l'assujettissement qui s'éloigne des dispositions légales. Un arrangement fiscal n'est possible que si la loi fiscale le permet. En l'absence d'une base légale, un tel arrangement est nul et non avenue. En l'espèce, l'accord conclu entre B et le Service des contributions portait sur l'étendue de l'assujettissement d'éléments imposables en s'écartant du texte clair de l'art. 153a LIFD. Cependant, comme 99% des éléments déclarés lors de l'annonce spontanée appartenaient à B, elle ne peut pas bénéficier du rappel d'impôt simplifié pour les héritiers en contrepartie du maintien du domicile en Valais. Dès lors, l'accord est nul de plein droit en tant qu'il ne repose sur aucune base légale. Selon la jurisprudence, il n'est cependant pas exclu que le contribuable puisse invoquer sa bonne foi afin d'être néanmoins traité conformément aux dispositions de l'accord. Il faut pour cela que le droit à la protection de la confiance placée dans un renseignement donné par l'administration et s'écartant de la loi l'emporte sur l'intérêt public à la correcte application du droit fiscal matériel. En l'espèce, les recourants auraient dû se rendre compte du caractère contraire à la loi du traitement fiscal dont ils ont demandé l'application. B n'a pas pris de disposition qui aurait entraîné un préjudice en retardant son départ du Valais conformément à l'accord. Enfin, les recourants n'ont pas démontré en quoi le fait qu'une partie du substrat fiscal n'a pas pu être transféré à l'étranger avant la fin 2019 constituerait un préjudice. Ils ne peuvent donc pas se prévaloir du principe de la bonne foi avec l'arrangement fiscal litigieux. Le recours est rejeté.

Tribunal fédéral, arrêt du 16 mai 2023, Hoirie de feu A., soit B., C., D., E., F. c/ Service cantonal des contributions du canton du Valais (9C_74/2023)



FR – Impôt sur le bénéfice et le capital – charges de sponsoring non justifiées par l’usage commercial – distribution dissimulée de bénéfice

Art. 58 al. 1 LIFD; art. 20, 21, 24 al. 1 et 39 al. 2 LHID; art. 2 al. 1 Ordonnance sur l’application de la loi fédérale sur l’harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 8 mars 2001; art. 100 al. 1 LICD/FR

A SA, dont le siège est en Valais, a pour but l’exploitation d’un bureau d’architecture et d’entreprise générale, la détention et la location d’immeubles. Elle détient des immeubles dans les cantons du Valais et de Fribourg notamment. A SA a obtenu du fisc valaisan pour les années fiscales 2013–2022 le droit de déduire à titre de charges commerciales, les dépenses de sponsoring au profit de D SA jusqu’à 7% de son chiffre d’affaires mais au maximum CHF 6 mio par an. D SA est détenue par la même société que A SA, soit B SA, elle-même détenue par C. D SA contrôle le FC V. Dans la mesure où il n’y a aucun lien objectif entre la charge de sponsoring d’un montant total de CHF 3,7 mio, qui est un abandon de créance de A SA en faveur de D SA, et la promotion immobilière sur son territoire, le Service cantonal des contributions fribourgeoises (SCC) a refusé pour l’année fiscale 2018 la répartition intercantonale de cette charge pour son territoire et sa déduction pour un montant de CHF 1,3 mio. Le SCC requalifie cette charge de sponsoring en charge d’exploitation, uniquement déductible en Valais. A la suite du recours de A SA, le Tribunal cantonal a confirmé les conclusions du SCC et a procédé à une reformatio in pejus en qualifiant l’abandon de créance de distribution dissimulé de bénéfice. A recourt au Tribunal fédéral. Chaque canton est habilité à effectuer sa propre appréciation des faits et à procéder ensuite à sa propre taxation et à sa propre répartition. Les autorités fiscales fribourgeoises ont le droit d’évaluer la justification des frais de sponsoring et ne sont pas liées par l’admission de la déduction du montant litigieux dans le canton du siège. Les dépenses de sponsoring sont justifiées par l’usage commercial lorsqu’elles sont dans un rapport avec l’obtention d’un chiffre d’affaires et sont proportionnelles en fonction de la taille de l’entreprise, du type et de l’étendue du cercle des destinataires. Elles ne sont plus déductibles lorsqu’elles n’ont aucun rapport avec l’activité commerciale de l’entreprise et servent

uniquement les intérêts privés de l’entrepreneur ou la personne impliquée dans le cas d’une personne morale. Le Tribunal fédéral confirme la décision du Tribunal cantonal. Il refuse d’admettre le caractère déductible de l’abandon de créance et retient qu’il s’agit d’une distribution dissimulée de bénéfice imposable. En effet, A SA a accordé à sa société sœur D SA et à C, leur actionnaire commun et administrateur unique, des avantages appréciables en argent sans contreprestation qu’elle n’aurait jamais accordés à des tiers dans les mêmes circonstances. C étant l’administrateur unique de A SA et de D SA, A SA ne pouvait pas ignorer l’existence de ces avantages. Les conditions de l’existence de distributions dissimulées sont remplies.

Tribunal fédéral, arrêt du 21 décembre 2022, A. SA c/ Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (2C_1026/2021)

VD – Imposition au titre de l’impôt sur la fortune de droits de participation détenus par une contribuable vaudoise dans des sociétés civiles immobilières (SCI) de droit français

Art. 6 al. 2, 7, 15, 16, 24 et 25 let. b par. 1 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 (CDI CH-FR); art. 18 Convention entre la Confédération suisse et l’Etat d’Israël du 2 juillet 2003 en vue d’éviter les doubles impositions en matière d’impôt sur le revenu et la fortune (CDI CH-Israël); art. 31 par. 1 et 32 let. a et b Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV); art. 23A MC OCDE; art. 6 al. 1 LIFD; art. 2 al. 1 let. a, 3 al. 1 et 13 al. 1 LHID; art. 1 al. 1 let. a, 3 al. 1, 6 al. 1, 50 al. 1 et 53 al. 1 LI/VD

Dans sa déclaration d’impôt 2016, A a notamment déclaré une fortune de CHF 1,1 mio correspondant à une fortune à titre d’immeubles privés de deux immeubles en France qu’elle détient par l’intermédiaire de la SCI B. Lors de la taxation, sa part aux actifs nets de la SCI a été ajoutée à sa fortune imposable dans le canton de Vaud, tant pour l’assiette que pour le taux de l’impôt. Malgré le fait que la SCI B était transparente et que les parts détenues par A étaient traitées comme des immeubles en droit français, la SCI devait être assimilée en droit suisse

à une personne morale, de sorte que le droit d'imposer ces parts sociales revenait à la Suisse au titre de fortune mobilière. Déboutée par les instances cantonales, A recourt au Tribunal fédéral et demande qu'il soit constaté que ses actifs immobiliers détenus via la SCI B doivent être pris en compte uniquement pour le taux d'imposition global sur la fortune.

Le litige porte sur la prise en compte ou non des parts sociales de la SCI B détenues par A à titre de fortune mobilière imposable en Suisse, plus précisément dans le canton de Vaud. Pour le déterminer, le Tribunal fédéral procède à l'analyse de cette question en deux étapes. Premièrement, comme les CDI ne contiennent que des règles visant à limiter les pouvoirs d'imposition des États sans fonder l'imposition elle-même, il convient de s'assurer de l'existence d'un droit interne d'imposition. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la SCI de droit français est considérée comme une personne morale sous l'angle du droit suisse. Ainsi, les participations de A dans la SCI B constituent de la fortune mobilière au sens du droit interne suisse. Ces parts sociales ne sont donc pas exclues de l'assujettissement illimité à l'impôt sur la fortune de A dans le canton de Vaud. En droit interne français, les parts détenues dans une SCI sont imposées en transparence. Elles sont donc soumises à l'impôt sur la fortune immobilière. Cet impôt n'est cependant perçu que lorsque la valeur de la fortune est supérieure à EUR 1,3 mio. En l'espèce, la valeur des parts détenues par A dans la SCI B est d'un montant inférieur au seuil d'imposition. A est sur le principe imposable aussi en France mais n'y paie aucun impôt sur la fortune. Comme la Suisse et la France disposent d'une base légale suffisante leur permettant de soumettre à imposition la fortune de A, le Tribunal fédéral doit examiner si ces droits d'imposition ne sont pas limités par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une double imposition internationale. En vertu de l'art. 24 § 2 al. 2 CDI CH-F, les parts que A détient dans la SCI B sont sur le principe imposables en France. L'art. 25 B § 1 CDI CH-F prévoit que la Suisse exempte les revenus ou la fortune imposables en France. Cette exemption ne s'applique cependant «qu'après justification de l'imposition de ces revenus, gains en capital ou éléments de fortune en France» (art. 25 B § 1 CDI CH-F in fine). A soutient qu'il suffit que le droit français prévoie le principe de

l'imposition pour que la Suisse n'ait plus le droit d'imposer alors que pour l'instance précédente, l'absence d'imposition effective en France confère en retour à la Suisse le droit d'imposer les parts de la SCI comme fortune mobilière. C'est à la lumière des principes d'interprétation de droit international et du Modèle de Convention OCDE que le Tribunal fédéral analyse la portée de la précision de l'art. 25 B § 1 CDI CH-F in fine. Il arrive à la conclusion que cette clause ne se rapporte pas exactement à l'art. 23A MC OCDE et que la précision apportée par les parties à la CDI CH-F doit être comprise comme une dérogation au système standard prévu par le MC OCDE. Ainsi, l'art. 25 B § 1 CDI CH-F in fine doit être compris comme une clause d'imposition effective («subject to tax clause») qui donne le droit au canton de Vaud de soumettre à l'impôt sur la fortune les parts de la SCI, lequel dispose d'une base légale pour opérer cette taxation. Le Tribunal fédéral confirme la décision cantonale (résumée dans not@lex 4/2022, p. 148 s.)

Tribunal fédéral, arrêt du 13 décembre 2022, A. c/ Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (2C_365/2021)

GE – Refus de porter en déduction à titre de passifs et de charges commerciales un financement de CHF 52 mio et ses intérêts – évasion fiscale

Art. 25 et 27 LIFD; art. 10 al. 1 let. e et 13 LHID; art. 30 let. j, 46, 47 let. f et 56 LIPP/GE

En 2006, les sœurs A et B, qui exercent une activité indépendante dans le domaine immobilier sous la forme d'une société simple, ont obtenu une avance ferme de 52 mio de G Limited destinée à refinancer un prêt. Ce prêt était garanti par leur tante, octroyé pour une durée d'un an, renouvelable tacitement à l'échéance sauf avis contraire, portant intérêts à 5% par l'an et les conditions générales de la banque s'appliquaient. Fin 2009, G Limited a adressé aux sœurs un avis de non-reconduction du prêt et a demandé son remboursement. La société F SA, dont les actionnaires et ayants droit sont le père des sœurs et leur tante, a alors mis à disposition de ces dernières une avance ferme de 52 mio destinée à refinancer le prêt octroyé par G Limited. Les instances cantonales ont refusé de porter en déduction à titre de passifs et de charges commerciales la moitié du prêt et des intérêts dans le chef de A pour



L'ICC/IFD des années 2010 à 2015 au motif d'une évasion fiscale. A recourt au Tribunal fédéral.

Le Tribunal fédéral confirme la décision de la Cour de justice et retient que les trois conditions de l'évasion fiscale sont réunies. Premièrement, F SA, société «offshore», a accordé un prêt dans des circonstances et à des conditions auxquelles un tiers ne l'aurait jamais accordé. La forme juridique choisie par les parties apparaît ainsi comme inadaptée au but économique poursuivi. En effet, deux conditions essentielles permettant de retenir un prêt de faveur différent de celles du prêt octroyé par G Limited. D'une part, le prêt ne contenait aucune autre disposition, soit aucun renvoi à des conditions générales. D'autre part, ce prêt a été accordé sans garantie dans le contexte de la crise économique de 2008 et alors que F SA connaissait la situation déficitaire des comptes. Ce prêt, qui a permis A et B de s'endetter de manière importante et sans immobiliser d'actifs en garantie, n'a été possible qu'en raison du fait que F SA est détenue par leur père et leur tante. En outre, F SA a continué de se comporter de manière économiquement inadaptée par rapport au comportement d'un tiers en acceptant de capitaliser les intérêts du prêt à certaines occasions, ce qui a conduit à une augmentation de plus de CHF 7 mio du prêt. Deuxièmement, le choix de procéder à un prêt ne peut avoir comme objectif que d'économiser des impôts. Contrairement à la donation, le prêt est déductible de la fortune imposable et les intérêts du revenu imposable. Il sied de relever que les créances résultant du prêt et du revenu découlant du paiement des intérêts ne sont pas taxées en Suisse étant donné que F SA a son siège à l'étranger. Enfin, la dernière condition de l'évasion fiscale est aussi remplie, soit que le procédé choisi aurait conduit à une économie substantielle d'impôt s'il avait été accepté par l'autorité fiscale. Au niveau de l'impôt sur la fortune, le Tribunal fédéral confirme que ce prêt est constitutif d'une évasion fiscale et qu'il ne peut dès lors pas être déduit de la fortune de A.

Tribunal fédéral, arrêt du 8 décembre 2022, A. c/ Administration fiscale cantonale du canton de Genève, Administration fédérale des contributions (2C_48/2022) (voir également les arrêts connexes du Tribunal fédéral, arrêts du 8 décembre 2022, 2C_66/2022 et 2C_68/2022 dont les jugements sont identiques dans leur résultat à l'arrêt résumé ci-dessus)

GE – Méthode de calcul de la valeur locative de biens immobiliers situés en Italie – déductibilité des frais d'entretien

Art. 6 al. 1 et 24 al. 3 de la Convention du 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-I); art. 21 al. 2 LIFD; art. 7 al. 1 LHID; art. 24 LIPP/GE; art. 8 RIPP/GE; Information n° 0/1991 du 1^{er} février 1991 de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève relative à la détermination de la valeur locative nette en matière d'impôt fédéral direct pour la période de taxation 1991-1992 (Information AFC-GE) En 2018, les époux A ont effectué divers travaux d'entretien sur leurs résidences secondaires en Italie. En raison de l'absence d'éléments émis par les autorités fiscales italiennes, la déduction de ces charges et frais d'entretien dans leur déclaration d'impôt a été refusée. Les instances cantonales ont appliqué la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'Information AFC-GE qui prévoit l'imposition de la valeur locative à 4,5% de la valeur fiscale du bien. Ce taux tenant déjà compte d'une déduction forfaitaire de 2,5% de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, ils ne peuvent pas être déduits en sus. Seuls les intérêts passifs peuvent l'être. Les époux recourent au Tribunal fédéral contre cette décision.

L'Italie, tout comme l'Espagne, connaît la notion de valeur locative pour les résidences secondaires. Pour pouvoir être prise en compte, la valeur locative étrangère doit cependant respecter les standards suisses. Ainsi, l'utilisation d'une valeur cadastrale étrangère officielle pour calculer la valeur locative de l'immeuble est admise s'il est établi qu'elle correspond aux standards de calcul de la valeur fiscale suisse. En l'espèce, les époux n'ont pas fourni de valeur locative précise et ne sont pas en possession d'un document officiel des autorités fiscales italiennes. Ils n'ont en leur possession que des expertises privées provenant d'un courtier et d'une ingénieure, lesquelles sont exclues pour le calcul de la valeur locative. Le Tribunal fédéral précise encore que si les époux avaient été en possession de valeurs officielles, il leur aurait encore appartenu de démontrer qu'elles respectent les standards suisses en matière de fixation de la valeur locative ou de la valeur fiscale. Dans la mesure où les époux n'ont pas

fourni de valeur locative ou de valeur cadastrale officielles conformes aux standards suisses, la méthode forfaitaire de l'administration fiscale genevoise s'applique.

Tribunal fédéral, arrêt du 7 décembre 2022, A., B. c/ Administration fiscale cantonale du canton de Genève, Administration fédérale des contributions (2C_111/2022)

GE – Rappels d'impôt et amendes pour soustraction fiscale à l'encontre d'un notaire pour les ICC/IFD 2011 et 2012 – provision non justifiée par l'usage commercial

Art. 29 al. 1, 57, 58, 151 al. 1 et 175 LIFD; art. 53 et 56 al. 1 LHID; art. 59 ss et 69 LPFisc/GE

En 2004, le notaire A a constitué une provision pour risques et charges de CHF 3 mio en lien avec l'affaire C, dans laquelle sa responsabilité était recherchée et une demande de paiement à hauteur de cette somme avait été déposée. Cette affaire s'est clôturée en 2011 sans suite défavorable. A n'a pas dissous cette provision fiscalement admise mais a opéré une modification mineure dans l'annexe aux états financiers sans expliquer que cette provision du même montant était dès lors en lien avec la nouvelle affaire D. A a cessé son activité en 2012. Considérant que cette provision n'était plus justifiée, l'Administration fiscale a notifié à A des rappels d'impôts et des amendes pour soustraction fiscale pour les ICC/IFD 2011 et 2012. A recourt au Tribunal fédéral. Selon lui, la provision a été régulièrement comptabilisée et se justifie dans le cadre de l'affaire D dès sa constitution, la décision cantonale doit être annulée.

Le Tribunal fédéral retient qu'il y a un fait nouveau justifiant un rappel d'impôt. En effet, la modification mineure dans l'intitulé de la provision ne permettant pas à l'Administration fiscale de se rendre compte que la provision pour l'affaire C était dissoute et que la provision inscrite au bilan concernait une nouvelle affaire, il incombait à A de le signaler. Il rappelle que pour pouvoir être reconnue fiscalement, une provision doit être comptabilisée ouvertement. Le principe de clarté est concrétisé par l'interdiction de compensation entre actifs et passifs ainsi qu'entre charges et produits. En l'espèce, les déclarations fiscales 2011 et 2012 ne comportent aucune indication sur l'affaire D ou sur la dissolution de la provision pour l'affaire C. En outre, les informations données par le notaire concernant

cette provision sont insuffisantes et contraires au principe de clarté. Les documents comptables ne décrivent pas les faits de manière complète puisqu'ils laissent croire que la provision concerne toujours l'affaire C. De plus, le réviseur se réfère dans l'une de ses notes à une écriture de compensation, qui est une opération prohibée et contraire au principe de clarté. Par ailleurs, la provision D n'est pas justifiée commercialement. En effet, des dommages-intérêts dérivant d'un manquement crasse et extraordinaire ou d'une négligence grave voire un comportement intentionnel, en l'espèce la soustraction de CHF 15 mio d'une masse successorale, ne sont pas dans un rapport suffisamment étroit avec l'activité en cause. Ainsi, le versement de dommages-intérêts ne découle pas d'un risque habituellement encouru dans l'exercice de l'activité de notaire. Enfin, aucune prétention civile n'ayant été déposée dans le cadre de l'affaire D, on peut douter que le notaire soit exposé à un risque de perte imminente au cours des exercices 2011 et 2012. Les rappels d'impôts et les montants des amendes pour soustraction fiscale prononcés par l'autorité cantonale sont confirmés par le Tribunal fédéral.

Tribunal fédéral, arrêt du 7 décembre 2022, A. c/ Administration fiscale cantonale du canton de Genève (2C_396/2022)

V. Revenu des assurances privées et LPP

ZH – Pas de prévoyance professionnelle si le plan de prévoyance n'envisage pas la collectivité virtuelle – versements en faveur d'une fondation pas admis comme des dépenses justifiées par l'usage commercial

Art. 1, 8 al. 1 et 81 LPP; art. 1 à 1h OPP2; art. 57, 58 al. 1 et 59 al. 1 let. b LIFD; art. 24 al. 1 let. a et 25 al. 1 let. b LHID; art. 64 al. 1 et 65 al. 1 let. b StG/ZH

Le médecin B est administrateur et actionnaire unique de A SA, qui a pour but la gestion d'un cabinet médical. Les employés de A SA sont assurés à des fins de prévoyance professionnelle auprès de la fondation collective LPP E. A SA a aussi conclu un plan de prévoyance 1e pour la prévoyance professionnelle surobligatoire avec la fondation collective F dont seul B est assuré. Le service cantonal des contributions a conclu à l'absence de collectivité en ce qui



concerne le plan de prévoyance 1e puisque B est le seul assuré. Les versements effectués auprès de cette fondation n'ont pas été admis comme des dépenses justifiées par l'usage commercial pour l'année fiscale 2017. A SA recourt contre cette décision au Tribunal fédéral.

Le Tribunal fédéral rappelle qu'en cas de violation des principes de la prévoyance professionnelle (adéquation, collectivité, égalité de traitement, planification, assurance), les libéralités effectuées sont considérées comme des dépenses non justifiées par l'usage commercial et sont imputées au bénéfice net imposable. Le principe de collectivité est précisé à l'art. 1c OPP2 et est aussi considéré comme respecté en cas de collectivité virtuelle, soit dans le cas de l'assurance d'une seule personne si, conformément au règlement, l'affiliation d'autres personnes est possible. Pour que le principe de collectivité puisse être considéré comme satisfait, il est nécessaire que le plan de prévoyance constitue un plan collectif tant sur le plan formel que matériel. Un plan de prévoyance qui, dès le départ, n'envisage pas la collectivité et la solidarité ne sert pas à la prévoyance professionnelle mais à la prévoyance individuelle. On ne peut parler de collectivité virtuelle que s'il est prouvé juridiquement que de manière réaliste au moins une autre personne pourra un jour remplir les conditions pour être admise dans le plan de prévoyance 1e. Le règlement est une condition nécessaire mais non suffisante à cet effet. En l'espèce, A SA n'a pas réussi à apporter une preuve juridiquement suffisante que la collectivité virtuelle est une possibilité réaliste.

Tribunal fédéral, arrêt du 20 avril 2023, A. AG c/ Kantonaales Steueramt Zürich (9C_613/2022)

FR – Prestation en capital provenant de la prévoyance professionnelle (2^e pilier) – échéance de cette prestation

Art. 13 et 84 LPP; art. 22, 36 et 38 LIFD; art. 4b al. 1 et 11 LHID; art. 23 et 39 al. 1 LICD/FR

A, né en 1956, a reçu le 27 décembre 2021 de la part de la société d'assurances C SA une prestation en capital provenant la prévoyance professionnelle (2^e pilier). Il a également reçu au mois de décembre 2021 une prestation en capital de son 3^e pilier A. Le Service cantonal des contributions a imposé ces deux prestations à l'ICC/IFD 2021. Il a invoqué comme motifs s'agissant de l'imposition de la prestation

provenant de la prévoyance professionnelle que le moment du versement en faveur de A est le 27 décembre 2021 et que, compte tenu du fait que A a eu 65 ans en décembre 2021, la prétention ferme est née en 2021. A conteste l'imposition de cette prestation pour cette période fiscale. Selon lui, l'imposition doit être effectuée sur la période fiscale 2022 car la date de l'événement d'assurance est le 1^{er} janvier 2022.

Le litige porte donc sur la date déterminante pour l'imposition d'une prestation en capital relative à un cas de retraite ordinaire concernant le 2^e pilier. L'art. 13 LPP indique que les hommes ont droit à des prestations de vieillesse dès qu'ils ont atteint l'âge de 65 ans et que ce droit prend naissance le premier jour du mois qui suit l'accomplissement de l'âge déterminant. Les règlements des institutions de prévoyance peuvent cependant prévoir que ce droit prend naissance dès le jour où l'activité lucrative prend fin. En droit fiscal, le Tribunal fédéral a relevé que le paiement en capital doit être imposé en fonction de la période. Le versement anticipé du droit à la prévoyance, quelle qu'en soit la raison, ne peut pas avoir pour conséquence qu'une prestation en capital de vieillesse versée trop tôt en violation de la loi soit enregistrée dans la mauvaise période. Le moment de l'échéance d'une prestation est d'une importance capitale tant pour la question de la souveraineté fiscale (intercantonale et internationale) que pour le mode de perception de l'impôt (imposition ordinaire ou imposition à la source). Dès lors, le moment du versement ne peut pas être avancé librement. La notion de prévoyance l'interdit. En l'espèce, il faut partir des bases légales, du Règlement de prévoyance et du Plan de prévoyance de A pour déterminer l'échéance de la prestation en capital. Il ressort de ces documents que l'âge de la retraite est atteint le 1^{er} jour du mois qui suit le 65^e anniversaire. A ayant eu 65 ans en décembre 2021, l'âge de la retraite a été atteint le 1^{er} janvier 2022 et la prestation en capital doit être imposée pour la période fiscale 2022. La prestation est née à ce moment. Par ailleurs, le versement anticipé de la prestation ne change rien au fait que l'échéance de celle-ci est intervenue le 1^{er} janvier 2022 et qu'il s'agit bel et bien de ce moment qui est déterminant pour l'imposition, eu égard au Règlement de prévoyance, au Plan de prévoyance et à l'art. 13 al. 1 LPP. Le fait que le versement soit

intervenue le 27 décembre 2021, à savoir trop tôt et pour une raison inconnue, ne peut pas avoir pour conséquence que la prestation soit imposée dans la mauvaise période fiscale.

Tribunal cantonal fribourgeois, arrêt du 17 février 2023, A c/ Service cantonal des contributions (604 2022 67, 604 2022 68)

AG – 3^e pilier 3a – limite temporelle pour la déductibilité de l'impôt sur le revenu des cotisations versées à la prévoyance individuelle liée au cours de la même année civile

Art. 81 al. 3 et 82 al. 1 LPP; art. 7 et 8 OPP3; art. 9 al. 2 let. e LHID; art. 40 al. 1 let. e et 181 al. 1 let. e StG/AG; Circulaire n° 18 de l'Administration fédérale des contributions du 17 juillet 2008 relative à l'imposition des cotisations et des prestations du pilier 3a

Le 29 décembre 2017, A a débité de son compte postal un certain montant en vue de verser une cotisation à son 3^e pilier 3a. Cependant, en raison du week-end et des jours fériés, la comptabilisation de cette cotisation auprès de l'institution de prévoyance n'a eu lieu que le 3 janvier 2018. La commission fiscale de la commune de Brugg et les autorités judiciaires cantonales argoviennes ont refusé d'admettre la déductibilité de ce montant de l'impôt sur le revenu de l'année fiscale 2017. A recourt au Tribunal fédéral. Selon lui, c'est le jour où il a effectué l'ordre de virement qui est déterminant, par conséquent, la déductibilité doit être admise pour l'année fiscale 2017.

Cette question n'est réglée expressément ni à l'art. 7 OPP3, ni à l'art. 82 al. 1 LPP. Pour le Tribunal fédéral, il découle du choix des termes «exclusivement et irrévocablement» de l'art. 82 al. 1 LPP ainsi que de son sens et de son but que les cotisations doivent être créditées sur le compte de prévoyance personnel du contribuable et non pas sur le compte bancaire général de l'institution de prévoyance au 31 décembre de l'année en cours afin qu'elles soient exclusivement et irrévocablement affectées au but de prévoyance. C'est donc le moment de l'inscription du crédit sur le compte de prévoyance personnel du contribuable qui détermine l'attribution temporelle des cotisations versées volontairement pour la détermination du revenu net de l'année civile concernée. En l'espèce, bien que A ait effectué l'ordre de virement le 29 décembre 2017, la comptabilisation

de sa cotisation au 3^e pilier 3a sur son compte de prévoyance n'a eu lieu que le 3 janvier 2018. C'est donc à raison que l'institution de prévoyance a refusé de délivrer l'attestation pour l'année fiscale 2017 avec la mention de cette cotisation et que les instances judiciaires cantonales ont refusé d'admettre la déductibilité de ce montant de l'impôt sur le revenu de A pour l'année fiscale 2017.

Tribunal fédéral, arrêt du 7 décembre 2022, A.A., B.A. c/ Steuerkommission Stadt Brugg, Kantonales Steueramt Aargau (ATF 148 II 556)

VI. Autres aspects fiscaux du patrimoine : fortune commerciale et fortune privée

SZ – Attribution à la fortune commerciale ensuite de la vente de l'immeuble servant de domicile à un commerçant d'immeubles à titre professionnel

Art. 18 LIFD; art. 8 LHID; art. 19 StG/SZ

En 2014, A a acquis un immeuble qui lui a servi de domicile et qu'il utilisait à titre privé. Ensuite de l'obtention d'un permis de construire, il a revendu cet immeuble en 2017 ainsi que des meubles, des équipements et un bateau qui y étaient rattachés. L'Administration fiscale cantonale a qualifié cette opération de revenu imposable provenant de son activité commerciale de commerçant d'immeubles à titre professionnel. A recourt au Tribunal fédéral.

D'après la jurisprudence, les immeubles peuvent appartenir aussi bien à la fortune commerciale qu'à la fortune privée. Ce sont des biens dits alternatifs. Selon la méthode de la prépondérance, ils doivent être attribués à la fortune commerciale s'ils servent au moins de manière prépondérante à l'activité lucrative indépendante. La jurisprudence antérieure selon laquelle la «villa du commerçant et son mobilier» sont nécessairement attribués à la fortune privée est donc dépassée. Le critère déterminant pour les biens alternatifs est de savoir s'ils servent de manière prépondérante à l'exercice d'une activité lucrative indépendante, compte tenu de toutes les circonstances. Il convient de se fonder en premier lieu sur la fonction technico-économique actuelle, c'est-à-dire sur l'utilisation concrète de l'immeuble par le contribuable. Si la fonction technico-économique n'est pas clairement identifiable, la volonté et l'exposé des faits du contribuable revêtent une



grande importance. Il n'est toutefois pas possible de se baser sur des déclarations de volonté isolées et arbitraires du contribuable. Ce qui est pertinent pour la question de la délimitation, c'est bien plus la volonté de consacrer un bien économique à l'entreprise et non la volonté de traiter un bien économique comme une fortune commerciale aux fins de l'imposition. En ce qui concerne les appartements des chefs d'entreprise dans des immeubles dans lesquels est exploité un commerce, le Tribunal fédéral a décidé qu'ils devaient en principe être attribués à la fortune privée car il n'est pas nécessaire pour l'exploitation de l'entreprise que le chef d'entreprise habite dans le même bâtiment. En revanche, les immeubles avec lesquels un contribuable fait du commerce servent nécessairement de manière globale à l'activité lucrative indépendante. Un immeuble qu'un commerçant achète et revend ensuite peut néanmoins faire partie de sa fortune privée, notamment s'il est habité par ce dernier pendant la durée de détention. En effet, le logement habité par son propriétaire sert à l'usage privé. L'attribution de l'immeuble habité par le commerçant d'immeubles à la fortune commerciale ou à la fortune privée dépend donc, selon la méthode de la prépondérance, de la prédominance de l'usage commercial (achat et vente) ou de l'usage privé (habitation). En l'espèce, A a déjà procédé de la même manière lors de trois transactions immobilières antérieures dans le même quartier, en occupant les immeubles à titre de domicile pendant une courte période. Ce comportement ne peut pas être comparé à des changements de domicile pour des raisons privées et ne s'explique que par l'intention de réaliser des bénéfices dans un but lucratif. Cette manière de procéder planifiée et systématique, le lien avec son activité professionnelle et commerciale ainsi que le fait que A a besoin des gains en capital issus des ventes pour financer son train de vie ainsi que d'autres opérations immobilières permettent de conclure que A poursuivait avec cet immeuble une activité commerciale qui dépassait en importance l'utilisation privée de courte durée. Il faut partir du principe que l'utilisation commerciale a prévalu sur l'utilisation privée dès le début et pendant toute la durée de détention. Il n'y a aucune raison de supposer que l'immeuble a changé de sphère patrimoniale au fil du temps, que ce soit par un apport privé peu avant la vente ou par un

prélèvement privé à une date antérieure. Quant aux biens mobiliers, il n'y a rien à redire sur leur attribution à la fortune commerciale de A. Ce dernier a procédé de la même manière lors des transactions immobilières précédentes, en vendant du mobilier en même temps que l'immeuble.

Tribunal fédéral, arrêt du 18 septembre 2023, A. c/ Kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz (9C_121/2023)

VD – Vente d'immeubles – gain privé en capital ou bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante

Art. 16 et 18 LIFD; art. 8 LHID; art. 21 al. 2 LI/VD

En 2003, B, C et D, organisés en société simple, ont acquis en propriété en main commune deux immeubles de la commune de U et un autre de la commune de V grâce notamment à un financement étranger. En 2007, B et D ont cédé leurs parts de l'immeuble de la commune de V à C. B a déclaré une perte lors de sa déclaration pour l'imposition sur les gains immobiliers. B est décédé en 2007 et son épouse A a hérité de sa part sur les immeubles de la commune de U. Ces immeubles ont été vendus en 2013 et l'Administration cantonale des impôts a retenu qu'il s'agissait d'un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante et a intégré ce gain dans les revenus de A pour la période fiscale 2013.

La question soumise au Tribunal fédéral est celle de savoir si le bénéfice réalisé par A ensuite de la vente des immeubles de la commune de U est imposable à titre de ses revenus IFD/ICC. S'agissant de l'existence d'une société simple, la jurisprudence considère que la création d'une telle société peut constituer en soi un indice de commerce professionnel d'immeubles. Une activité lucrative indépendante doit être présumée lorsque, pour une opération immobilière déterminée, plusieurs personnes s'associent dans un consortium de construction et que, parmi elles, certaines participent dans le cadre de leur profession et s'occupent de la gestion pour le compte commun en accord avec les autres. Il n'est alors pas nécessaire que chaque associé exerce personnellement une véritable activité lucrative pour le compte commun. Il suffit qu'une telle activité existe au niveau de l'ensemble. Même l'associé qui se contente d'investir de l'argent dans la société sans

participer lui-même aux affaires de celle-ci doit alors se faire imputer les efforts entrepris par le spécialiste dirigeant pour le compte de tous les associés comme une activité lucrative propre. Dans ce contexte, il se justifie d'imputer aux associés non spécialisés de la société simple les connaissances spécifiques au domaine des associés spécialisés. Dans le cadre de l'analyse relative au commerce professionnel d'immeubles, le Tribunal fédéral a admis qu'un architecte disposait de capacités professionnelles et de connaissances spécialisées en matière d'immeubles qui pouvaient être mises à profit dans le cadre de la gestion de ceux-ci. En l'espèce, B s'est notamment associé à C, un architecte dont les connaissances spécifiques pouvaient être mises à profit dans le cadre de la gestion des immeubles et conférer à la société simple une intensité suffisante pour que l'on puisse parler d'une entité économique visant l'obtention d'un gain. En effet, l'activité même de la société consistait précisément à unir les efforts et les ressources des associés pour l'achat et la vente de deux immeubles. Quant au haut degré de financement par fonds étrangers des immeubles litigieux, il s'agit d'un élément en défaveur d'une simple gestion de la fortune privée. Par ailleurs, le seul fait que la détention des immeubles ait atteint environ dix ans, soit une période relativement longue, ne suffit pas à contrebalancer les autres éléments permettant de considérer que A a dépassé la simple administration courante de sa fortune privée dans le cadre de l'opération immobilière litigieuse. Enfin, contrairement à ce que prétend A, la prise en compte d'une perte de nature privée lors de la transaction effectuée en 2007 ne permet pas de sceller la qualification de l'opération immobilière de 2013 qui doit s'apprécier en fonction des circonstances prévalant à ce moment. A ne peut pas se prévaloir de l'existence, respectivement de la continuité d'une gestion privée de son patrimoine sur la seule qualification en lien avec la transaction de l'immeuble situé à V. A cet égard, on ne saurait considérer que l'administration aurait adopté un comportement contradictoire en appréciant la vente immobilière de U de manière indépendante de celle effectuée à V. Vu les circonstances, il convient de considérer que le bien immobilier litigieux a toujours été affecté dès son acquisition à l'activité accessoire de B, de sorte que le grief relatif à une imposition selon une réali-

sation systématique doit être écarté. C'est donc à bon droit que la juridiction cantonale a confirmé la taxation en cause à titre de revenu d'une activité lucrative indépendante.

Tribunal fédéral, arrêt du 18 septembre 2023, A. c/ Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (9C_81/2023)

VD – Vente d'un immeuble locatif – gain privé en capital ou bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante

Art. 16 et 18 LIFD; art. 8 LHID; art. 21 al. 2 LI/VD

En 2014, les époux A ont acquis un immeuble pour CHF 1,6 mio, financé à hauteur de CHF 825 000.– par un emprunt bancaire. L'immeuble situé en zone commerciale a été loué en partie à différentes sociétés jusqu'à sa vente en 2018 pour un montant de CHF 4,5 mio. L'Administration cantonale des impôts a considéré que ce gain était imposable au titre du revenu d'une activité lucrative indépendante de commerçant d'immeubles. Les époux recourent contre cette qualification et font valoir que le bien faisait partie de leur fortune privée, de sorte que la vente génère la perception de l'impôt spécial sur les gains immobiliers.

La Cour rappelle que la distinction entre un gain privé en capital, non imposable sur le revenu, et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante, imposable sur le revenu, dépend des circonstances concrètes du cas. À cet effet, la jurisprudence a dégagé des critères permettant de tracer la limite entre les gains privés en capital et les bénéfices commerciaux en capital. En l'espèce, il n'est pas contesté que les époux ne disposent pas de connaissances particulières ni de formation dans le domaine de l'immobilier. Il ne peut pas être retenu que les recourants aient formé une société de personnes. Le seul fait de vendre simultanément des parcelles avec d'autres propriétaires de parcelles voisines et en l'absence d'autres indices d'une concertation préalable ne suffit pas pour admettre l'existence d'une société simple. En effet, les époux se sont contentés d'accepter l'offre d'achat formulée par l'acquéreur. Bien que le prix d'achat était conditionné au fait que l'acquéreur souhaitait acheter plusieurs parcelles simultanément, il n'est pas établi que les recourants



se soient entendus avec leurs voisins pour tenter de maximiser le gain réalisé. Quant à la durée de possession, il résulte du dossier, notamment au vu du contrat d'hypothèque à taux bloqué sur une longue période, que les époux avaient l'intention de conserver la parcelle plus longtemps. La durée de possession courte s'explique par l'opportunité qui s'est présentée à eux et non pas par une volonté de maximiser le nombre d'opérations, leur fréquence et par conséquent les gains. S'agissant de l'utilisation de fonds étrangers, le taux d'endettement est plutôt faible puisqu'il s'élève à moins de 50% du prix d'achat. Cet investissement visait le placement de capitaux et l'obtention d'un revenu locatif et non pas une prise de risques financiers afin de maximiser les profits. Il devait également offrir des locaux à la société dont les époux sont les associés gérants. Par ailleurs, les dépenses d'investissement effectuées pour la mise en location des locaux ne relèvent pas d'une intense activité de mise en valeur en vue d'une potentielle plus-value mais sont en lien avec la mise en location des locaux et sont usuelles dans le contexte de la location de locaux commerciaux. Enfin, bien que le gain réalisé soit considérable, il ne résulte pas d'une activité systématique et planifiée. Les époux n'ont d'ailleurs jamais fait d'opération immobilière auparavant. Ils ont simplement profité de manière fortuite de l'offre qui leur a été faite, sans que ne soit établie une volonté de maximiser le profit réalisé. Sur la base de l'ensemble des circonstances du cas, l'opération litigieuse doit être qualifiée de gain en capital privé.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 21 septembre 2023, A., B. c/ Administration cantonale des impôts (FI.2022.0058)

NW – Requalification par l'Office cantonal des impôts de parts sociales d'une société à responsabilité limitée de la fortune privée à la fortune commerciale rejetée

Art. 16 et 18 LIFD; art. 7 al. 1 et 4 let. b et 8 al. 2 LHID; art. 19 et 21 StG/NW

Les époux A ont fondé la société B Sarl en 2003 et ont chacun souscrit une part sociale d'une valeur nominale de CHF 25 000.-. Durant les périodes fiscales 2003 à 2015, ces deux parts ont été taxées comme de la fortune privée. En 2016, l'Office cantonal des impôts de Nidwald a requalifié ces parts en tant que

fortune commerciale. Les époux recourent au Tribunal fédéral contre cette requalification.

La question de savoir si un bien doit être attribué à la fortune privée ou commerciale se détermine sur la base d'une appréciation de toutes les circonstances de fait. Le critère d'attribution déterminant est la fonction technico-économique actuelle du bien, soit de savoir si l'objet sert effectivement à l'activité lucrative indépendante. Les biens alternatifs comprennent notamment les participations à une société de capitaux car elles peuvent faire partie de la fortune privée ou commerciale. Selon la pratique constante du Tribunal fédéral, une participation doit être attribuée à la fortune commerciale si elle est entièrement ou principalement en «relation étroite» avec l'activité lucrative indépendante du détenteur de la participation. Dans le cas contraire, elle doit être attribuée à la fortune privée. Notre Haute Cour rappelle que l'interdiction des comportements contradictoires entraîne des restrictions pour l'autorité fiscale chargée de la taxation, notamment lors de l'attribution de biens économiques alternatifs à la fortune commerciale ou privée. Celle-ci est liée par une qualification acceptée sur une longue période, pour autant que les circonstances ne subissent pas de modification juridiquement déterminante. En l'espèce et dans la mesure où les parts sociales des époux ont été attribuées à leur fortune privée pendant treize périodes fiscales ininterrompues, seul un changement de situation déterminant peut justifier une requalification en fortune commerciale. De plus, l'autorité fiscale a procédé année après année à un examen concret de la situation. L'instance précédente n'ayant pas réussi à démontrer un tel changement, le Tribunal fédéral admet le recours des époux. L'instance précédente n'a apporté aucun élément en faveur d'une fonction technico-économique modifiée par rapport au passé. Elle n'a pas non plus tenu compte du fort indice selon lequel les époux ont traité leurs participations de manière identique sur le plan comptable depuis 2003. Le seul élément de changement consiste dans le fait que les époux auraient planifié dans un avenir proche le transfert de leurs participations à leur fils. Or, il n'est pas contesté que ce transfert a eu lieu en 2017, de sorte qu'il n'a rien à voir avec la période fiscale 2016 et ne peut pas non plus justifier une requalification de la fortune durant ladite période

fiscale. Le Tribunal fédéral ajoute qu'une requalification en fortune commerciale aurait pu se justifier dans le cas où les taxations passées se seraient fondées exclusivement sur des indications non vérifiées des contribuables et où il se serait avéré a posteriori, sans contestation possible, que l'autorité de taxation n'aurait pas dû se fonder sur ces indications.

Tribunal fédéral, arrêt du 28 août 2023, A.A., B.A. c/ Kantonaales Steueramt Nidwalden (9C_700/2022)

ZH – Expert et Professeur d'histoire de l'art à l'Université requalifié comme marchand d'art à titre professionnel à la suite de la vente partielle de sa collection d'œuvres d'art

Art. 16 et 18 LIFD; art. 7 al. 1 et 4 let. b et 8 al. 1 LHID; art. 16 et 18 StG/ZH

A est spécialiste de l'art italien du Moyen-Âge et de la Renaissance et professeur d'histoire de l'art à l'Université. En parallèle, il agit en tant qu'expert et évaluateur indépendant et a siégé entre 2004 et 2014 au conseil d'administration d'une société active dans le commerce de l'art. Entre 1982 et 2014, A s'est constitué une collection d'œuvres d'art de 61 pièces. En 2009, il a effectué une première vente de 9 œuvres de sa collection. Cette vente n'a pas été imposée. En 2014, il a vendu en bloc 33 œuvres de sa collection, dont 14 avaient été achetées cette même année et 7 les cinq années précédentes. Le produit de 1 mio USD de cette vente a été qualifié de revenu provenant d'une activité lucrative indépendante par l'administration fiscale zurichoise. A conteste cette requalification de marchand d'art exerçant à titre professionnel. Il recourt au Tribunal fédéral et conclut qu'il s'agit d'une simple gestion de fortune privée.

Le Tribunal fédéral rappelle sa pratique en la matière et les indices qu'il a développés pour retenir une activité lucrative indépendante et pouvoir ainsi imposer les bénéfices à titre de revenu. Cet examen est effectué au cas par cas sur la base d'une appréciation globale des circonstances de fait. Les différents critères ne doivent pas être considérés isolément et peuvent se présenter avec une intensité variable. Ce qui est déterminant est que l'activité, dans son aspect global, soit orientée vers le gain. Lors de l'application de ces critères, il convient de tenir compte des particularités liées à la vente d'objets d'art. Contrairement aux placements dans des titres ou des immeubles qui peuvent générer un pro-

duit lors de leur vente mais aussi lors du paiement d'intérêts, de dividendes ou de loyers, une collection d'œuvres d'art ne permet de réaliser un bénéfice que lors de sa vente. Une telle collection sert donc plutôt à des fins à long terme et est liée à un investissement personnel. Le fait que le produit doive être imposé si la collection est destinée à réaliser un bénéfice se justifie d'autant plus qu'aucun produit annuel n'est imposé. Ainsi, en cas de vente d'une collection d'œuvres d'art, il ne faut partir du principe qu'il s'agit d'un gain en capital privé exonéré d'impôt que si elle a été constituée sans but lucratif. En l'espèce, bien qu'il n'y ait eu aucun financement étranger, A doit être qualifié de commerçant d'art à titre professionnel. Il a investi une part disproportionnée de sa fortune dans des œuvres d'art et la vente a servi à financer son train de vie. En outre, A dispose de connaissances et de qualifications professionnelles particulières en matière d'art, ce d'autant plus que les œuvres d'art vendues sont celles de l'époque à laquelle A s'est consacré sur un plan scientifique. De plus, A a vendu sa collection en bloc, dont 21 œuvres sur 33 ont été acquises entre 2009 et 2014. La fréquence des transactions est un critère déterminant. Ainsi, dans l'arrêt des sculptures Giacometti (arrêts TF 2C_766/2010 et 2C_767/2010 des 29.07.2011) – dans lequel notre Haute Cour a retenu une simple gestion de fortune privée – et contrairement au cas d'espèce, aucun achat n'avait été effectué durant la période pertinente. Seules 7 œuvres d'art sur 80 composant la collection avaient été vendues en 13 ans. Le fait que le volume du chiffre d'affaires ait été plus important n'est pas pertinent. Dans l'arrêt de la collection de vins (arrêt TF 2A.66/2002 du 17.09.2002), le Tribunal fédéral a considéré que la vente unique d'une collection entière n'est pas déterminante. Il y a donc lieu de retenir que le critère de la fréquence importante des transactions est rempli avec les nombreux achats individuels et la vente de 33 œuvres en bloc. En outre, une durée de détention de cinq ans ne peut pas être considérée comme une longue période de détention, d'autant plus lorsqu'une partie des œuvres a été acquise et vendue dans un laps de temps de moins d'une année. Par ailleurs, le motif de la vente n'a pas d'importance. Ainsi, le fait que A ait vendu sa collection afin de disposer de liquidités pour acquérir un bien immobilier ne change rien. Selon la jurispru-



dence du Tribunal fédéral, une pression extérieure pour vendre n'exclut pas l'existence d'une activité lucrative indépendante. De même, il importe peu de savoir si la vente visait un bénéfice maximal possible. La recherche de la meilleure option de vente possible étant liée au temps et aux coûts, il n'est pas rare qu'un professionnel renonce à une optimisation correspondante. Cela vaut notamment lorsqu'il existe une prestation extérieure pour vendre. A fait d'ailleurs lui-même valoir que la vente en bloc s'imposait en raison de circonstances extérieures. Il est cependant incontestable que A a agi dans un but lucratif. De plus, le fait que A ait réinvesti une partie du produit de la vente dans de nouvelles œuvres d'art plaide encore en faveur de cette requalification. Il est cependant étrange que A soutienne avoir vendu sa collection afin de se procurer des liquidités pour l'achat d'un bien immobilier pour sa vieillesse et qu'il réinvestisse immédiatement une partie du produit dans des œuvres d'art dès lors que l'achat immobilier ne s'est finalement pas conclu. Au vu de l'ensemble de ces circonstances, il convient d'admettre que la manière de procéder est systématique et planifiée et que A doit être requalifié de commerçant d'art à titre professionnel. Enfin, il n'existe aucune base pour une appréciation différenciée selon les œuvres d'art, qu'elles entrent dans le champ d'expertise de A ou non.

Tribunal fédéral, arrêt du 6 juin 2023, A. c/ Kantonales Steueramt Zürich (9C_606/2022)

ZH – Revenu d'une activité lucrative indépendante ou dépendante – contrat de mandat ou contrat de location de services ?

Art. 17 al. 1 et 18 al. 1 LIFD; art. 7 al. 1 LHID

En 2012, A a exercé diverses activités lucratives indépendantes et salariées de quelques mois, dont celle litigieuse exercée pour C, par l'intermédiaire de D SA, en tant que conseiller externe en informatique. Entre ces activités, il percevait des prestations de l'assurance-chômage. Contrairement à ce qu'il a déclaré dans sa déclaration d'impôt 2012, les revenus obtenus auprès de C ont été qualifiés de revenus provenant d'une activité lucrative dépendante. Après avoir épuisé les voies de droit cantonal, A recourt au Tribunal fédéral. Il conclut à l'annulation de la décision cantonale et à l'admission des déductions qui

ont été refusées dans sa déclaration d'impôt 2012 en raison de la requalification de son activité pour C.

Le litige porte sur la question de savoir si les revenus que A a perçus dans le cadre de son activité pour C, du 29 mai au 19 juillet 2012, par l'intermédiaire de D SA proviennent d'une activité lucrative indépendante ou dépendante. Savoir si l'on est en présence d'une activité lucrative indépendante ou dépendante dans un cas particulier ne s'apprécie pas en fonction de la nature juridique du rapport contractuel entre les parties. Ce sont plutôt les conditions économiques qui sont déterminantes. Les conditions de droit civil peuvent fournir des indices pour la qualification fiscale mais ne sont pas seules déterminantes. D'une manière générale, les personnes qui dépendent d'un employeur pour la gestion de leur entreprise ou l'organisation de leur travail et qui n'assument pas de risque spécifique d'entrepreneur sont considérées comme des travailleurs salariés. En revanche, sont considérées comme exerçant une activité indépendante, les personnes physiques qui exercent une activité dans le cadre de laquelle elles participent aux échanges économiques à leurs propres risques et périls, en utilisant les facteurs de production que sont le travail et le capital, dans une organisation du travail qu'elles choisissent librement, de manière permanente ou temporaire, à titre principal ou accessoire, mais en tout cas dans le but de réaliser un bénéfice. Des indices secondaires sont par exemple l'emploi de personnel, l'ampleur des investissements, une clientèle variée et changeante et l'existence de locaux commerciaux propres. En l'espèce, même si la relation contractuelle entre D SA et C devait être qualifiée de mandat, il n'est pas exclu que D SA ait engagé A en tant que son employé ou en tant que sous-traitant mandaté par elle pour exécuter un mandat qui lui avait été confié par C. Seul le rapport de A avec D SA est déterminant pour la qualification, en matière d'impôt sur le revenu, de l'activité lucrative qu'il a exercée auprès de C. Pour sa qualification fiscale, les contrats conclus entre lui et D SA (contrat-cadre et contrat individuel de projet), les connaissances de son travail auprès de C et sa rémunération, ainsi que les indications fournies dans sa déclaration d'impôt sur l'ensemble de l'activité lucrative, constituent des documents suffisants pour permettre une appréciation globale de

l'activité du point de vue fiscal. Par ailleurs, il n'y a pas lieu de se fonder uniquement sur la terminologie des accords conclus avec D SA, dont il est souvent question de mandat, mais il faut se baser tant sur le contrat que sur les circonstances connues du travail fourni par A pour C dans le cadre des contrats avec D SA. Premièrement, bien que A disposait d'une marge de manœuvre considérable dans l'exercice de son activité, il restait soumis aux instructions du chef de projet de C. La convention de salaire au temps plaide aussi en faveur d'une qualification d'une activité dépendante, ce d'autant plus que la charge de travail totale prévisible était calculée en jours-hommes. Troisièmement, le travail devait être effectué dans un certain laps de temps après la conclusion du contrat de projet individuel et A était lié aux instructions du chef de projet. Il était donc intégré dans l'organisation du travail de C et, vu le volume d'intervention de travail, il devait nécessairement être disponible pour C. Enfin, l'activité de A pour C a succédé à une période d'activité salariée et de perceptions de prestations de l'assurance-chômage et il en est allé de même à la fin de cette activité. En cas d'exercice simultané de plusieurs activités lucratives, la qualification d'activité indépendante ou dépendante ne doit pas être effectuée sur la base d'une appréciation globale, mais chaque revenu d'activité doit être examiné pour savoir s'il provient d'une activité indépendante ou dépendante. En l'occurrence, les activités n'ont pas été exercées en parallèle mais l'une après l'autre et le caractère temporaire de l'activité pour C, respectivement l'insertion de cette activité entre d'autres activités salariées et une phase de perception de prestations

de l'assurance-chômage plaide déjà contre l'hypothèse d'une activité indépendante. Cette conclusion est confirmée par le fait que pendant son travail pour C, A était entièrement occupé par cet engagement et ne percevait pas d'autres revenus. Certes, il peut tout à fait arriver qu'un travailleur indépendant soit occupé pendant une longue période par l'exécution d'un seul gros contrat. De telles situations ne peuvent toutefois pas être comparées à celle du cas d'espèce, dans laquelle l'activité en question a complètement occupé A, et a fait suite à une activité salariée et n'a pas débouché sur d'autres mandats consécutifs exécutés de manière indépendante mais sur une phase de chômage puis sur une activité salariée. L'appréciation globale de l'activité de A pour C conduit en droit fiscal à la qualification d'activité lucrative dépendante. Le fait que cette activité ait été traitée comme une activité lucrative indépendante par la caisse de compensation en matière de cotisations n'y change rien. Dans la pratique, on applique certes le principe selon lequel les notions d'activité lucrative indépendante et dépendante doivent être comprises de la même manière en droit fiscal et dans le droit de l'AVS et que dans le sens d'une application harmonieuse du droit il ne faut pas s'écarter sans nécessité de l'appréciation du droit fiscal. Dans l'intérêt de l'unité et de la cohérence de l'ensemble de l'ordre juridique, il faut éviter que l'autorité fiscale et l'administration de l'AVS n'adoptent une approche différente sauf si des motifs déterminants le justifient. De tels motifs existent en l'espèce.

Tribunal fédéral, arrêt du 5 janvier 2023, A. c/ Kantonales Steueramt Zürich (2C_353/2022)

* * *

Impressum, Journal 4/2024

not@lex

Revue de droit privé et fiscal du patrimoine

Éditeur scientifique

Centre de droit notarial, Faculté de droit de l'Université de Lausanne

Rédaction

Denis Piotet, professeur

Yves Noël, professeur, avocat

José-Miguel Rubido, professeur, notaire

Thierry Dubois, professeur, notaire

Michel Mooser, professeur, notaire

Stephan Wolf, professeur

Bastien Verrey, chargé de cours, notaire

Bénédict Arnäck, notaire

Site internet

Margaux Bonnard, doctorante, assistante diplômée,
Centre de droit notarial, Faculté de droit de l'Université de Lausanne

Maison d'édition

Schulthess Médias Juridiques SA
Zwingliplatz 2, Postfach, CH-8021 Zurich
Internet: www.schulthess.com
Directeur exécutif des éditions: Firas Kharrat
Chef de produit: Joanna David-Mangin
Commercialisation: Marko-Filip Ninkov
Distribution: Christian Syz

Service clientèle

E-mail: service@schulthess.com
Tél. +41 (0)44 200 29 29
Fax +41 (0)44 200 29 28
Adresse: Schulthess Médias Juridiques SA
Service clientèle
Zwingliplatz 2, Postfach, CH-8021 Zurich

Conditions d'abonnement

Abonnement annuel:
168.00 CHF, frais de port en sus

Fascicule:
48.00 CHF, frais de port en sus

Les prix pour les abonnements en Suisse comprennent la TVA (2,6 %) mais ne comprennent pas les frais d'envoi. Les frais d'envoi (10.00 CHF pour la Suisse / 31.00 CHF en dehors de la Suisse) sont en sus.

Les étudiants bénéficient du prix spécial étudiants sur présentation d'une carte d'étudiant en cours de validité. L'abonnement peut être résilié dans un délai de huit semaines au terme de la période correspondante choisie.

Vente d'annonces publicitaires

Fachmedien Zürichsee Werbe AG, Tiefenaustrasse 2,
CH-8640 Rapperswil, Tel. +41 (0)44 928 56 17,
marc.schaettin@fachmedien.ch

Droits d'auteur et d'édition

Droits d'auteur et d'édition: toutes les contributions publiées dans cette revue sont protégées par les droits d'auteur, y compris les jugements publiés et leurs lignes directrices, pour autant qu'ils aient été commentés par l'auteur ou l'éditeur. La protection découlant des droits d'auteur vaut également à l'égard des banques de données ou installations de ce type. Aucune partie de cette revue ne peut être reproduite sous quelle que forme que ce soit, – par un procédé technique ou par un procédé digital – ou reprise dans un langage exploitable par une installation, en particulier par une installation de traitement des données.

Parution

not@lex paraît 4 fois par an, 15^e année

Citation

not@lex 2024 p.10

Site internet

www.notalex-online.ch

ISSN 1662-7369