

ASSEMBLÉE PLÉNIÈRE du 18 SEPTEMBRE 2015 à 14 HEURES

CONSEILLER-RAPPORTEUR : Mme Martine DAGNEAUX

PREMIER AVOCAT GÉNÉRAL : M. Laurent LE MESLE

POURVOIN^o : K 14-14.256

Direction des services fiscaux des Alpes-Maritimes
(SCP Thouin-Palat et Boucard)

et

Mme Micheline X... et autres
(SCP Delaporte, Briard et Trichet)

ARRÊT ATTAQUÉ : Arrêt rendu sur renvoi après cassation le 9 janvier 2014 par la cour d'appel d'Aix-en-Provence

AVIS
de Monsieur le premier avocat général
Laurent LE MESLE

Le décès, le 27 avril 2000 à Monaco, d'un ressortissant marocain dont une partie de la fortune était constituée de parts d'une société civile monégasque, propriétaire d'immeubles situés en France¹, nourrit un contentieux entre les héritiers (frères et soeurs du *de cuius*, ainsi que ses neveux) et l'administration fiscale française qui ne concerne plus, dans son dernier état, que les droits de succession auxquels sont susceptibles de donner lieu les dites parts sociales. Celles-ci sont-elles, ou non, taxables en France?

“Non” ont dit successivement le tribunal de grande instance de Nice puis la cour d'appel d'Aix en Provence, cette dernière par deux fois après que la chambre commerciale de la Cour de cassation eut cassé sa première décision par arrêt du 9 octobre 2012². C'est du pourvoi de l'administration fiscale, contre la décision intervenue sur renvoi de cassation, que la chambre commerciale a décidé de saisir votre Assemblée plénière.

1/ - Eléments du débat.

La compréhension de la question posée conduit à préciser que sont de nature à influencer sur la solution deux conventions bilatérales - la convention franco-marocaine du 29 mai 1970, et la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950 - et à observer que l'application à la cause de la première d'entre elles par la cour d'appel ne fait pas l'objet de critique.

“Par application de l'article 5 de la convention franco-marocaine du 29 mai 1970” a dit la cour d'Aix, “les ressortissants de l'un des Etats contractants ne peuvent être soumis à une imposition autre ou plus lourde que celle à laquelle seraient assujettis les nationaux de l'autre Etat dans la même situation. En conséquence, la succession de feu Jean Y..., de nationalité marocaine, domicilié fiscalement à Monaco, revenant à des héritiers français demeurant en France, ne peut être traitée, pour ce qui concerne les héritiers, différemment de celle d'un Français domicilié à Monaco”.

- C'est donc à la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950, tendant à éviter les doubles impositions et à codifier les règles d'assistance en matière successorale, qu'il faut se référer, de la même manière que si le défunt avait été de nationalité française. Deux articles de ce texte intéressent notre problématique, à savoir l'article 2 et l'article 6, dont les dispositions utiles sont les suivantes :

Article 2:

¹ Dont on dira qu'elle présenterait, au regard du droit français, toutes les caractéristiques d'une société à prépondérance immobilière.

² Cass com, 9 octobre 2012, n° R 11-22.023.

§1er. - Les immeubles et droits immobiliers faisant partie de la succession d'un ressortissant de l'un des deux Etats contractants ne seront soumis à l'impôt sur les successions que dans l'Etat où ils sont situés.

§ 2. - La question de savoir si un bien ou un droit a le caractère immobilier sera résolue d'après la législation de l'Etat dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé.

Article 6:

Les actions ou parts sociales, fonds d'Etat, obligations, créances chirographaires ou hypothécaires et tous autres biens laissés par un ressortissant de l'un des deux Etat auxquels ne s'appliquent pas les articles 2 à 5, seront soumis aux dispositions suivantes :

a) Si le *de cuius* était domicilié au moment de son décès dans l'un des deux Etats, lesdits biens ne seront soumis à l'impôt sur les successions que dans cet Etat;

b) (...)

- Et l'on ajoutera, parce que c'est autour de cet élément invoqué par l'administration à l'appui de sa position³ que s'est jusqu'ici structurée une bonne part du contentieux, qu'est intervenu, le 16 juillet 1979, un échange de lettres (non ratifié) entre les deux gouvernements dont il ressort que "pour l'application du paragraphe 1^{er} de l'article 2 de la convention (...), les immeubles et droits immobiliers représentés par des actions et parts sociales de sociétés ayant pour objet la construction ou l'acquisition d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans l'Etat où ils sont situés."

2/ - Décisions précédemment intervenues.

Dans son premier arrêt du 3 mai 2011, la cour d'appel avait approuvé les premiers juges d'avoir estimé que la SCI en question "ne relevait pas du type de sociétés visées par l'échange de lettres du 16 juillet 1979" et que, dans ces conditions, les parts sociales appartenant au *de cuius* "devaient, en application de l'article 6 de la convention franco-monégasque, dès lors que celui-ci était domicilié à Monaco, être assujetties aux droits de mutation dans la principauté de Monaco". C'est à dire que la cour d'appel donnait le sentiment de ne s'être déterminée qu'en contemplation de l'échange de lettres, à l'exclusion de tout autre élément, pour interpréter l'article 2 de la convention.⁴ Comme si cet échange fournissait, à lui seul, la totalité des clefs de compréhension de la notion d' "immeubles et droits immobiliers" et qu'en outre il privait le juge de toute faculté d'appréciation.

Il n'est pas interdit de considérer que c'est très exactement (et seulement) cette démarche que la chambre commerciale a voulu sanctionner avec son arrêt du 9 octobre 2012 précité. Une

³ Cf jugement du tribunal de grande instance de Nice en date du 25 mars 2010, page 8, 7^{ème} §.

⁴ Même si, en réalité, la décision confirmée des premiers juges contenait une argumentation plus complète.

hypothèse raisonnable est en effet de considérer, à rebours de la plupart des commentaires, que ce n'est pas le fait que la cour d'appel avait jugé que les parts de SCI ne relevaient pas de l'article 2 de la convention qui avait *en soi* été alors censuré, mais la méthode utilisée par les juges du fond pour s'en convaincre.

La chambre commerciale avait en effet dit trois choses :

- a- seuls les biens auxquels ne s'appliquent pas les articles 2 et 5 de la convention relèvent de l'article 6
- b- l'échange de lettres étend le champ d'application du § 1^{er} de l'article 2 de la convention
- c- il résulte du § 2 de la convention que "la question de savoir si un bien ou un droit a le caractère immobilier sera résolue d'après la législation de l'Etat dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte le droit envisagé".

Autrement dit, on peut considérer, au moins en première analyse⁵, que la chambre commerciale a développé un raisonnement en trois temps :

- Puisque l'article 6 est une sorte de clause générale qui a vocation à concerner tous les biens dont le statut n'est pas spécifiquement envisagé par un autre article de la convention, il appartient aux juges du fond de vérifier que le bien considéré ne ressortit pas de l'une des catégories de biens visées par les autres articles (2 à 5) - temps 1 du raisonnement.

- S'agissant de l'article 2, peu importe à cet égard que la société dont les parts sont en cause ne réponde pas à la définition de celles qui sont concernées par l'échange de lettres entre les deux gouvernements, puisque cet échange de lettres n'avait pas vocation à définir mais seulement à étendre⁶ le champ d'application de cet article - temps 2 du raisonnement.

- Il appartient donc au juge du fond, confronté à la question du caractère immobilier d'un bien, de se référer, en application du §2 du dit article 2, à la législation de l'Etat dans lequel est situé le bien considéré, en l'espèce la France - temps 3 du raisonnement.

On relèvera, en faveur de cette interprétation de l'arrêt de la chambre commerciale, que le conseiller rapporteur indiquait dans son rapport: "il s'agit de préciser la portée de l'échange de lettres du 16 juillet 1979 sur l'article 2 de la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950"⁷, c'est à la réponse à cette question de méthode que s'est effectivement employée la chambre commerciale.

3/ - La décision attaquée.

⁵ On verra ci-dessous (en conclusion) qu'il y a, en effet, une autre grille de lecture de l'arrêt du 9 octobre 2012.

⁶ On sait que cet échange de lettres n'a pas été ratifié et qu'au sens propre il n'est donc pas de nature à étendre quelque champ d'application que ce soit. Cf B Gouthière, Editions Francis Lefèvre, FR 50/12 - n°8 - Questions d'actualités, et aussi C Laroche, Revue de droit fiscal n° 6, 7 février 2013, comm. 144.

Au demeurant, la question du statut de cet échange de lettres n'a ici que peu d'importance puisque, précisément, il n'est pas contesté que les parts de SCI en cause n'entrent pas dans son périmètre.

⁷ Rapport de Madame le conseiller Brégeon sous Cass com n°11-22.023 du 9 octobre 2012.

On ajoutera que c'est sans doute ainsi que la cour de renvoi a compris, pour s'en démarquer et même en prendre partiellement le contre-pied, la solution de la chambre commerciale puisque, pour dire que les parts de SCI relevaient de l'article 6, et débouter en conséquence l'administration fiscale, elle a indiqué, d'une part ne pas pouvoir s'écarter de l'interprétation donnée à l'article 2 de la convention par l'échange de lettres, et d'autre part que l'article 6 "*visé spécifiquement les parts sociales*".

Au regard de ce qui a déjà été exposé, la cour de renvoi a d'évidence tort sur le premier point, tant en ce qui concerne le contenu de l'échange de lettres (extension et non définition) que sa portée (aucun caractère normatif puisque non ratifié).

La lecture qu'elle fait de l'article 6 de la convention mérite en revanche que l'on s'y arrête un instant.

Lorsque le texte évoque "les actions ou parts sociales (etc...) et tous autres biens auxquels ne s'appliquent pas les articles 2 à 5", est-ce que la formule "auxquels ne s'appliquent pas..." ne concerne que le "et tous autres biens" ou est-ce qu'elle se rapporte également aux biens énumérés au début de la phrase, à savoir "les actions ou parts sociales, fonds d'Etat, obligations, créances chirographaires ou hypothécaires"? Il est certain que retenir la première lecture de cet article (celle de la cour de renvoi) reviendrait à considérer que les actions ou parts sociales relèvent par nature de l'article 6 et, pour ce qui nous intéresse ici, échappent donc dans tous les cas au régime spécifique des immeubles, tandis qu'au contraire la seconde (celle de la chambre commerciale) laisse théoriquement place à une application élargie de l'article 2 de nature à permettre une extension à certaines actions ou parts sociales de ce que la convention entend par "caractère immobilier d'un bien", et du régime fiscal qui en découle.

Il me semble que la bonne lecture est celle qui a été faite par la chambre commerciale, à savoir que l'article 6 définit une forme de régime général applicable à tous les biens qui ne sont pas concernés par les articles spécifiques qui le précèdent. Il suffit pour s'en convaincre de lire l'article 5 de ladite convention qui organise le régime particulier des biens corporels ou incorporels investis "dans une entreprise commerciale, industrielle ou autre". Si, en effet, certaines actions et parts sociales échappent à l'application de l'article 6 parce qu'elles relèvent du régime spécifique de l'article 5, cela signifie que l'article 6 n'a pas vocation à régir le statut fiscal de toutes les parts sociales et donc que d'autres actions et parts sociales pourraient aussi faire exception parce qu'en ce qui les concerne elles relèveraient de l'article 2 du même texte. Sur ce point aussi, la cour de renvoi aurait donc eu tort.

Autrement dit, dès lors que la question lui était posée, le juge devait examiner le statut des parts en cause au regard des dispositions de l'article 2 de la convention. La curiosité de cette affaire tient à ce que, quoiqu'elle en ait dit, c'est ce que paraît avoir fait la cour d'appel d'Aix en Provence puisqu'outre les motifs erronés qui viennent d'être rappelés, elle a également retenu, en se référant à la nature de la SCI et à ses règles de fonctionnement, que "*vue au travers du prisme des règles des articles 750 ter et 990 D du code général des impôts français, la société Cogest est une société à prépondérance immobilière. Mais au regard de la convention franco-*

monégasque du 1^{er} avril 1950, cette société relève de l'article 6 de la convention et non de son article 2".⁸

Cet aspect de la motivation de la cour d'appel s'inscrit d'ailleurs dans le prolongement de celle des premiers juges qui avaient considéré que "ces parts étant de nature mobilière et non immobilière c'est à tort que l'administration excipe de l'article 2 précité ; en effet, la convention ne vise pas les droits représentant indirectement des biens immobiliers situés dans un Etat"⁹ - ce qui, à supposer que ce soit exact, suffit à justifier la solution.

Ce qui revient à dire que le moyen s'attaque à un motif surabondant et que les juges du fond ont bien recherché, ainsi que cela leur était demandé, si au regard de l'article 2 de la convention les parts de SCI avaient un caractère immobilier. A cette question, ils ont répondu par la négative. Ont-ils eu raison?

4/ - Les parts de SCI ont-elles "un caractère immobilier"?

- Commençons, par souci de méthode, par la question qui est nécessairement préalable, c'est à dire celle de savoir si une succession portant sur des parts dans une SCI étrangère, en l'occurrence monégasque, est taxable en France au regard du seul droit interne, et à quelles conditions¹⁰. Si elle ne l'était pas, ou si les conditions requises n'étaient pas réunies, le débat serait clos avant même d'avoir été ouvert.

En réalité, la question ne fait pas réellement difficulté, il suffit de se référer à l'article 750 ter du code général des impôts relatif aux droits de mutation à titre gratuit, dans sa rédaction applicable à l'espèce. Il résulte du 2° de ce texte que sont imposables en France les immeubles situés en France qui appartiennent à des personnes morales dont le défunt détient seul, ou avec des membres de sa famille, plus de la moitié des parts (ce qui est notre cas). Le texte ajoute que "sont également considérées comme françaises les actions et parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est situé hors de France et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles et de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société".

On observera par conséquent, en s'inscrivant dans le sillage d'un commentateur de la décision rendue le 9 octobre 2012 par la chambre commerciale, qu'à "s'en tenir au droit interne, la mutation était donc imposable en France sur l'un ou l'autre de ces fondements"¹¹, c'est à dire soit la localisation en France des immeubles eux-mêmes, soit le caractère "français" des parts de la SCI monégasque qui en est propriétaire.

⁸ Décision attaquée, page 7, dernier paragraphe.

⁹ Jugement du TGI de Nice en date du 25 mars 2010, page 10, 2^{ème} paragraphe.

¹⁰ Application du principe de subsidiarité. Au demeurant son application apparaît ici indifférente quant à la solution, finalement retenue.

¹¹ Bruno Gouthière, *op cit*, n°4.

- Dès lors, la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950 est-elle de nature à faire obstacle à cette taxation en France? La réponse est indiscutablement “oui”, si l’on considère que les parts sociales relèvent de l’article 6 de la convention puisque celui-ci prévoit dans le cas qui nous intéresse, c’est à dire celui où le *de cuius* était domicilié à Monaco au moment de son décès, qu’elles ne seront soumises à l’impôt que dans la Principauté. Mais on a dit ci-dessus qu’il fallait réserver le cas d’application de l’article 2 du même texte.

Or on sait que cet article 2 prévoit, à l’inverse, que les immeubles et droits immobiliers faisant partie de la succession ne sont soumis à l’impôt sur les successions que dans l’Etat où ils sont situés.¹² Toute la question est donc de savoir si ces parts de SCI peuvent se rattacher à la catégorie des immeubles et droits immobiliers, ou plus exactement, pour employer le langage de l’échange de lettres du 16 juillet 1979, si les immeubles dont s’agit sont représentés par ces actions et parts sociales, auquel cas le lieu de situation à prendre en compte pour la détermination du droit applicable serait bien celui de l’immeuble, et non plus celui du siège de la société dont les parts font partie de la succession. Et il faut, pour répondre à cette question, venir ausculter une deuxième fois le droit français puisque le deuxième alinéa de l’article 2 prévoit que la question est résolue d’après la législation de l’Etat dans lequel sont situés les immeubles considérés; mais cette deuxième visite au droit français et d’une nature différente, il ne s’agit plus de vérifier la taxabilité de la mutation mais le caractère immobilier de son objet.

- Il faut d’abord observer qu’à aucun moment le législateur français n’a employé le terme d’immeuble ou de droit immobilier à propos des parts de SCI, il s’est contenté de qualifier de françaises les parts de SCI étrangères qui répondent aux critères qu’il énonce. Or ce qui est suffisant au regard du droit interne, ne l’est pas au regard de la convention.

On ajoutera que l’échange de lettres, s’il n’a pas, on l’a dit, de caractère normatif, fournit néanmoins une approche intéressante qu’il n’est pas interdit au juge de prendre en compte pour forger sa propre conviction. La question à laquelle il se rapporte est celle des sociétés dites transparentes, “sociétés ayant pour objet la construction ou l’acquisition d’immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance”, et l’on comprend bien qu’en raison de cette transparence même il puisse être considéré qu’il n’y a pas de différence véritable entre l’immeuble et la personne juridique qui le possède. Celle-ci ne vient qu’en “représentation” de l’immeuble. Autrement dit, peu importe son siège officiel, elle se situe là où est l’immeuble - elle est l’immeuble. Il est donc concevable que même à droit constant (c’est à dire hors toute renégociation de la convention) on puisse considérer, sans trop solliciter les textes, que les sociétés d’attribution (et les parts détenues par leurs associés) entrent dans la catégorie des immeubles au sens de la convention.

C’est à un tout autre type de sociétés que se rattache la SCI qui est ici en cause. On sait que les juges du fond l’ont qualifiée de société à prépondérance immobilière (au sens de l’article 726 du code général des impôts, relatif aux cessions de droits sociaux : “est à prépondérance immobilière la personne morale (...) dont l’actif est, ou a été au cours de l’année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d’immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales (...) elles-même

¹² S’agissant des “droits immobiliers”, servitudes, droit d’habitation, hypothèque, usufruit, usage..., cette “situation” s’entend bien sur de celle de l’immeuble.

à prépondérance immobilière”). Il ne s’agit donc pas d’une société d’attribution (ou de copropriété) mais d’une société de gestion. Elle ne se confond pas avec les immeubles dont elle est propriétaire mais a une existence en dehors de chacun d’entre eux : il n’est pas question de les partager mais de les exploiter. Si le législateur français a décidé que la mutation à titre gratuit de sociétés de cette sorte devait être imposée en France dès lors que leur actif est majoritairement constitué d’immeubles situés en France, il n’en a pas, pour autant, fait des biens immobiliers. Au demeurant, si les parts de “SPI” relevaient par nature de la rubrique “immeubles et droits immobiliers” les conventions les plus récentes (avec l’Allemagne, l’Italie...) n’auraient pas eu besoin de le préciser expressément.¹³

Je suis donc d’avis que les parts de SCI, même “à prépondérance immobilière”, n’ont pas de “caractère immobilier” au sens de l’article 2 de la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950. Et que la cour d’appel a eu raison de le dire dans son arrêt confirmatif attaqué.

5/ - A titre de conclusion.

Certains objecteront que l’on pourrait avoir une vision plus audacieuse du droit interne, vision que cet audace même conduirait à associer à une lecture plus permissive de la convention. Il n’est même pas interdit de se demander si ce n’est pas une telle vision, ou une telle lecture, en tous cas une telle audace, que révèle, d’ailleurs, la décision de la chambre commerciale en date du 9 octobre 2012.

Les commentateurs auraient alors eu raison dans leur analyse ! Autrement dit, et contrairement à ce qui vient d’être exposé, la chambre commerciale aurait en réalité voulu signifier, certes implicitement, que les parts de société à prépondérance immobilière doivent être regardées, fiscalement, comme des biens immobiliers, y compris dans le cadre de l’application d’une convention bilatérale qui ne le prévoit pas.¹⁴ Après tout, pourquoi casser le premier arrêt de la cour d’Aix en Provence si n’était en cause qu’une insuffisance de motivation, et non une question de fond ? La chambre commerciale disposait avec le jugement du tribunal de Nice, on vient de le dire, de tous les éléments pour rejeter le pourvoi de l’administration en ce qu’il s’attaquait à un motif surabondant. Si elle ne l’a pas fait, ni n’a d’ailleurs procédé par substitution de motif (et si elle a choisi de publier son arrêt), n’est-ce pas parce qu’elle a voulu que le débat s’engage sur une qualification différente des parts de société à prépondérance immobilière ?¹⁵

¹³ Convention franco-allemande, du 12 février 2006, “l’expression ‘biens immobiliers’ comprend aussi les actions, parts ou autres droits dans une société ou personne morale dont l’actif est constitué pour plus de la moitié, directement ou par l’interposition d’une ou plusieurs autres sociétés ou personnes morales, d’immeubles situés dans un Etat contractant ou de droits portant sur de tels biens. Ces actions, parts ou autres droits sont considérés comme situés dans l’Etat contractant où les immeubles sont situés”.

Observons que les parts sociales sont donc “comprises” dans l’expression “biens immobiliers” elles ne sont pas à proprement parler des biens immobiliers.

¹⁴ Outre les articles déjà cités, on peut se reporter à celui de Messieurs Dimitar Hadjiveltchev et Frédéric Roux, paru dans la revue Option Finance du 10 décembre 2012, dont le titre synthétise parfaitement le contenu, et donne le ton de l’ensemble des critiques : “les parts sociales sont-elles des immeubles ? La Cour de cassation n’en doute point.”

¹⁵ Ce dont pourrait aussi témoigner (continuité d’une position ?) le renvoi de ce dossier devant l’Assemblée plénière, même si l’absence de motivation des décisions de renvoi maintient de ce point de vue une certaine incertitude.

Que ce soit ou non le sens profond de la décision de 2012, je ne crois pas qu'il soit souhaitable que l'Assemblée plénière s'engage dans cette voie.

Une telle solution serait, comme on vient de le dire, contraire au droit français (en tous cas au regard de l'analyse qu'en fait une doctrine majoritaire : "si les titres de sociétés de copropriété sont fiscalement assimilés à des droits immobiliers, aucun texte français ne permet la même assimilation en présence de sociétés ordinaires détentrices d'immeubles. Les juges auraient-ils songé à l'article 750 ter du code général des impôts lors de leur décision? Cela semble peu probable étant donné que cet article se limite à définir si un bien est français; il ne qualifie pas la nature du bien" dit un auteur¹⁶).

Elle serait aussi (et surtout) contraire à la convention franco-monégasque, telle d'ailleurs que l'a interprétée la doctrine de l'administration fiscale au moins jusqu'au 11 septembre 2012.¹⁷ (Réponse faite à Charles Ehrmann, député : "les transmissions par décès de parts d'une société civile, quelles que soient la nature et la localisation de ses actifs, sont imposables en France si le défunt avait son domicile en France au moment de son décès".)¹⁸

Si bien qu'en définitive vous êtes confrontés à une habituelle question de hiérarchie des normes¹⁹ dont les données sont bien connues : c'est la convention qui prime sur la loi nationale; de telle sorte que l'obstacle à l'imposition en France des parts d'une SCI monégasque, qui résulte d'une disposition claire, c'est à dire insusceptible d'interprétation contraire, de la convention bilatérale passée entre les deux Etats, doit à mon sens être considéré comme décisif. On ajoutera d'ailleurs sur ce point que l'objet de la convention (au regard duquel ses dispositions auraient dû être interprétées si elles l'avaient nécessité) est d'éviter les doubles impositions, pas de lutter contre l'évasion fiscale (il n'a jamais été soutenu qu'il s'agissait ici d'éviter une... double non-imposition)²⁰. Au demeurant, l'administration fiscale n'a ni invoqué dans cette affaire la nécessité d'interpréter une disposition ambiguë, ni ne s'est d'ailleurs recommandée de la lutte contre la fraude. Il ne s'agit que de savoir où doit être perçu l'impôt. La convention dit Monaco, comment la Cour de cassation pourrait-elle dire autre chose?

Avis de rejet.

¹⁶ D Hadjivelecthev et F Roux, *op et loc cit.*

¹⁷ Date de mise en oeuvre de la base BOFIP-impôts où ni cette réponse ni les réponses similaires ne sont reprises.

¹⁸ Rep ministérielle n°52230 à Monsieur Charles Ehrmann, JOAN Q 24 février 1992, p884.

¹⁹ C'était le sens de l'avis (de rejet) de l'avocat général, Anne-Marie Batut, lors de l'arrêt rendu en 2012 par la chambre commerciale.

²⁰ Au demeurant, quoique moins imposées qu'en France, les mutations à titre gratuit le sont néanmoins à Monaco (sauf en ligne directe) - 8% entre frères et soeurs; 10% pour les neveux et nièces .