



Pourvoi n° K1414256

assemblée plénière 18 septembre 2015

Décision attaquée : 09 janvier 2014 de la cour d'appel d'Aix-en-Provence

Direction des services fiscaux des Alpes-Maritimes

C/

Mme Micheline X... et autres

rapporteur : Martine Dagneaux

RAPPORT

1 - Rappel des faits et de la procédure

M. Jean Y..., de nationalité marocaine, demeurant à Monaco, est décédé le 27 avril 2000 à Neuilly sur Seine (Hauts de Seine).

Il a laissé pour lui succéder un frère, une soeur et onze neveux et nièces venant en représentation de leurs parents.

A la suite de la déclaration de succession déposée en France par les héritiers, l'administration fiscale a adressé à ceux-ci une proposition de rectification le 13 décembre 2004 en intégrant à l'actif successoral taxable en France des titres détenus dans des banques monégasques, des parts dans une société de droit monégasque, la société Cogest, et une créance du défunt sur l'un de ses frères.

Après une première contestation des héritiers déclarée irrecevable, ces derniers ont déposé une seconde réclamation auprès du receveur de Menton qui a admis un dégrèvement de 1 148 920 euros correspondant à l'imposition pour les titres détenus dans les banques monégasques et la créance sur un frère.

Les héritiers de M. Y... ont alors assigné le directeur des services fiscaux pour contester l'imposition en France des parts de la société Cogest et obtenir la restitution de la somme de 1 694 933 euros versée à ce titre.

Par jugement du 25 mars 2010, le tribunal de grande instance de Nice a, estimant que l'article 750 ter du code général des impôts était inapplicable à la succession de M. Y..., en raison de la suprématie du droit conventionnel international, et que c'était à tort que la proposition de rectification du 13 décembre 2004 se fondait sur cet article,

dit que les droits de succession n'étaient pas dûs pour les parts de la société Cogest détenus par M. Y... et condamné la direction des services fiscaux des Alpes-Martimes à rembourser aux héritiers la somme de 1 694 933 euros outre intérêts dans les termes de l'article L 208 du livre des procédures fiscales.

Sur appel de la direction générale des finances publiques, la cour d'appel d'Aix-en-Provence a, par arrêt du 3 mai 2011, confirmé le jugement.

Par arrêt du 9 octobre 2012 (n° 11-22.023, Bull n°180)¹ la chambre commerciale de la Cour de cassation a cassé cet arrêt dans toutes ses dispositions.

La cour d'appel d'Aix-en-Provence autrement composée, désignée comme cour de renvoi, a par arrêt du 9 janvier 2014 confirmé le jugement.

C'est l'arrêt attaqué par un pourvoi formé le 20 mars 2014 par la direction des services fiscaux des Alpes Maritimes représentée par le directeur des finances publiques.

Un mémoire ampliatif a été déposé le 17 juillet 2014 (il est demandé la somme de 3 000 euros sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile).

Un mémoire en défense a été déposé le 17 septembre 2014 (il est sollicité la somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile).

Par arrêt du 10 février 2015 la chambre commerciale a renvoyé l'affaire devant l'Assemblée Plénière.

2 - Enoncé du moyen

Un moyen unique de cassation fait grief à l'arrêt attaqué de confirmer le jugement en violation de la convention entre la France et la principauté de Monaco du 1^{er} avril 1950, précisée par un échange de lettres entre les deux gouvernements du 16 juillet 1979.

1

« Cf. commentaires :

B. Gouthière, "Convention franco-monégasque : droits de succession", ed F. Lefebvre, FR 50/12, n° 8, questions d'actualité

D. Gutmann et E. Pornin, "Octobre 2011-octobre 2012 : la fiscalité du patrimoine en évolution constante", Droit et patrimoine, février 2013, Chron. n° 56

D. Hadjiveltchev et F. Roux "Les parts sociales sont-elles des immeubles ? La Cour de cassation n'en doute point", Option Finance, 10 décembre 2012

Ch. Laroche, "Convention franco-monégasque : détermination du lieu d'assujettissement aux droits de succession d'immeubles représentés par des titres", Revue de droit fiscal, 7 février 2013, com. 144 »

Sa branche unique reproche à la cour d'appel d'avoir décidé que l'échange de lettres précité restreignait la portée de l'article 2 de la convention franco-monégasque, prévoyant que les immeubles et droits immobiliers faisant partie de la succession d'un ressortissant d'un des deux Etats contractants sont soumis aux droits de mutation dans l'Etat où ils sont situés, et que par conséquent seuls les immeubles et droits immobiliers représentés par des actions ou parts sociales de sociétés de construction ou d'attribution pouvaient être taxés en France aux droits de mutation.

3 - Identification du ou des points de droit faisant difficulté à juger

Les parts d'une société de droit monégasque, dont l'actif est principalement composé de biens immobiliers en France sont-ils, par application de la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950, taxables en France au titre des droits de succession.

4 - Discussion citant les références de jurisprudence et de doctrine

4.1. L'analyse du jugement du tribunal de grande instance de Nice, de l'arrêt de la cour d'appel d'Aix-en-Provence et des mémoires

Le tribunal de grande instance de Nice a retenu que, le droit interne ne pouvant s'appliquer que sous réserve des conventions internationales, ce sont les dispositions de la convention franco-monégasque qui priment et doivent recevoir application, que c'est à tort que l'administration fiscale se réfère à un échange de lettres du 16 juillet 1979 entre les autorités des deux Etats car la société Cogest ne relève pas du type de société visé par cet échange qui concerne les sociétés dite de copropriété régies par les articles L212-1 à L212-13 et R212-1 à R212-16 du code de la construction et de l'habitat², que l'administration fiscale excipe à tort de l'article 2 de la convention franco-monégasque³, alors que les parts de la société Cogest étant de nature mobilière et non

²Cf infra sur ces sociétés

³La convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950, dont les textes essentiels sont reproduits infra page 18 dispose en son article 2 : "1) 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".

et en son article 6 : Les actions ou parts sociales, Fonds d'Etat, obligations, créance chirographaires ou hypothécaires et tous autres biens laissés par un ressortissant de l'un des deux Etats auxquels ne s'appliquent pas les articles 2 à 5, seront soumis aux dispositions suivantes : a) Si le de cujus était domicilié au moment de son décès dans l'un des deux Etats, lesdits biens ne sont soumis à l'impôt sur les successions que dans cet Etat ; b) Si le de cujus n'avait pas son domicile dans l'un des deux Etats, lesdits biens ne seront soumis à l'impôt sur les successions que dans l'Etat dont le de cujus était ressortissant au moment de son décès ; s'il était, au moment de son décès, ressortissant des deux Etats, chaque cas d'espèce fera l'objet de conventions particulières entre les administrations françaises et monégasque".

immobilière, celles-ci ne pouvaient être assujetties qu'aux droits de mutation dans la Principauté de Monaco.

La cour d'appel d'Aix-en-Provence a, dans l'arrêt attaqué, quant à elle, retenu que la société Cogest n'est pas une société d'attribution concernée par l'échange de lettres du 16 juillet 1979, que si au regard des articles 750 ter et 990 D du code général des impôts français, la société Cogest est une société à prépondérance immobilière, au regard de la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950 à laquelle il convient de se référer en vertu de la hiérarchie des normes, cette société relève de l'article 6 de cette convention qui vise spécifiquement les parts sociales et que la fiscalité applicable est celle de la principauté de Monaco.

Le mémoire ampliatif soutient que la réintégration des parts de la société Cogest dans l'actif de la succession de M. Y... était justifiée dans la mesure où, en application combinée de l'article 2 de la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950 et de l'article 750 ter 2^o du code général des impôts, sont considérées comme françaises et donc comme taxables aux droits de mutation les actions et parts d'une société à prépondérance immobilière, quelle que soit sa nationalité, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français.

Il estime que l'échange de lettres du 16 juillet 1979 ne doit pas être interprété comme un accord destiné à limiter l'application de l'article 2 de la convention franco-monégasque aux seules parts ou actions de société de construction ou d'attribution, mais à l'inverse comme un accord qui précise que ces titres particuliers relèvent également du régime général applicable aux parts de société à prépondérance immobilière, à savoir l'imposition de la succession au lieu de situation de l'immeuble.

Le mémoire en défense réplique que la convention franco-monégasque n'a pas visé expressément le cas des sociétés à prépondérance immobilière contrairement à d'autres conventions fiscales internationales plus récentes.

Il ajoute qu'il résulte tant de deux réponses ministérielles de 1989 et 1992 que d'une instruction administrative du 26 avril 1999 que les règles applicables aux parts de sociétés civiles immobilières ne sont pas celles prévues à l'article 2 de la convention franco-monégasque mais celles de l'article 6 qui réserve le droit d'imposer les actions et parts sociales à l'Etat où le défunt était domicilié au sens conventionnel.

Il analyse ensuite le contenu de l'article 2 de cette convention pour en déduire que les droits visés par celui-ci sont des droits qui portent sur un immeuble et qu'en aucun cas il ne peut être considéré qu'il s'agit de droits sociaux et même de sociétés détenant principalement ou exclusivement des immeubles, et que s'il y a eu une extension du champ d'application du paragraphe 1^{er} de l'article 2 de la convention, il est limité aux sociétés civiles d'attribution.

Il rappelle que le droit interne ne peut s'appliquer que sous réserve des conventions internationales qui constituent une norme de droit supérieur, qu'en l'espèce le bien considéré n'est ni un immeuble ni un droit immobilier mais des parts de société civile monégasque, que c'est à la législation monégasque qu'il convient donc de se référer

et en l'absence de toute notion de prépondérance immobilière en droit monégasque, les parts sont juridiquement et fiscalement des valeurs mobilières et sont taxables en application de l'article 6 de la convention en principauté de Monaco.

Il nous faut donc nous intéresser à la nature des parts de la société Cogest.

4.2. La nature des parts de la société Cogest

Il résulte tant du jugement que de l'arrêt du 9 janvier 2014 que la société Cogest dont M. Y... détenait 682 parts sur 1640 est une société civile particulière.

L'article 1673 du code civil monégasque distingue en effet les sociétés universelles et les sociétés particulières. Et les articles 1679 et 1680 de ce code définissent la société particulière comme "*celle qui ne s'applique qu'à certaines choses déterminées, ou à leur usage, ou aux fruits à en percevoir.*" ou encore "*le contrat par lequel plusieurs personnes s'associent, soit pour une entreprise désignée, soit pour l'exercice de quelque métier ou profession*"⁴.

Selon l'arrêt attaqué, l'article un des statuts de cette société définit son objet :

"il est formé entre les soussignés une société particulière ayant pour objet l'étude de tous problèmes économiques, financiers, mobiliers et immobiliers, la réalisation de tous projets par voie de négociations, participations, concessions, l'achat, la vente de tous titres, valeurs, obligations, la gestion du portefeuille ainsi constitué, le dépôt en compte courant et le placement à titre de prêt, avec ou sans garantie hypothécaire de toutes sommes, l'acquisition de tous biens meubles et immeubles sans aucune restriction, location non meublée de locaux d'habitation, de bureaux et d'immeubles à usage industriel et commercial non équipés des moyens d'exploitation, gestion du patrimoine immobilier, et généralement toutes opérations se rapportant directement ou indirectement à l'objet social".

L'administration fiscale a considéré que cette société est une société à prépondérance immobilière en France au sens des articles 750 ter 2° et 990 D du code général des impôts. Elle a par ailleurs estimé que l'article 750 ter 2° alinéa 3 du même code qui concerne les sociétés détenues par un groupe familial pouvait également être applicable.

⁴On peut consulter ces articles sur le site Internet LegiMonaco, mais la cour d'appel de Monaco contactée par le Service de documentation, des études et du rapport de la Cour de cassation a indiqué, après recherches avec leur archiviste qu'il n'existait pas de commentaire particulier de ces articles ni de jurisprudence sur leur application, ni de débats parlementaires.

Il convient tout de suite de noter que la notion de société à prépondérance immobilière et de société détenue par un groupe familial sont des notions fiscales qu'on ne retrouve pas en droit civil.

4.2.1. En droit civil

4.2.1.1 En vertu de l'article 529 du code civil, les parts de société civile immobilières sont considérées comme des meubles. Les associés détiennent une créance mobilière à l'encontre de la société et la société est seule propriétaire de l'immeuble. Ce ne sont pas des droits de propriété portant directement sur les biens formant le patrimoine de la société.⁵

C'est ainsi que dans le cadre d'un mariage sous le régime de la communauté des meubles et acquêts antérieur à la loi du 13 juillet 1965, les parts sociales reçues par l'épouse au cours du mariage et provenant de la succession de son père sont entrées en communauté car portant sur un droit mobilier (**1^{ère} civ 9 juillet 1991**, n° 89-18.504, Bull n°233).

M. G. Loiseau⁶ explique que : *“Les parts sociales et les actions, en tant qu'elles correspondent à des droits personnels, droits de créance comprenant des prérogatives d'ordre financier (droit aux dividendes et au boni de liquidation) et extra-financier (droit à l'information, droit de vote...), doivent être rangées dans la catégorie des meubles incorporels. Par ailleurs, parce qu'il s'agit de biens abstraits, elles se distinguent des biens qui sont dans le patrimoine de la société (V. P. Le Cannu et B. Dondéro, Droit des sociétés, 3e éd. 2009, n° 1111, p. 731) : le fait que cette dernière soit propriétaire d'immeubles est donc indifférent à leur qualification mobilière.”*

Mme M.C. de Lambertye-Autrاند⁷ indique cependant⁸ “que la solution a été très discutée à propos des parts de sociétés civiles d'attribution créées par la loi du 28 juin 1938, reprise aujourd'hui, à la suite de la loi du 16 juillet 1971, dans les articles L212-1 et suivants du code de la construction et de l'habitat⁹. Elle rappelle que certains

⁵Cf F. Terré et Ph. Simler “Droit civil” les biens Précis Dalloz 9^e ed
cf aussi M. Rotondi “le caractère mobilier des actions ou parts sociales dans le code napoléon et dans le code civil italien” Revue internationale de droit comparé 1960 vol12 p701

⁶ Jurisclasseur civil code articles 527 à 532 fasc 20 ou notarial répertoire fasc 70 “Biens-biens meubles par détermination de la loi ou meubles incorporels”

⁷ auteur d'une thèse sur “La distinction des meubles et immeubles en droit international privé”

⁸ Jurisclasseur civil, code articles 522 à 526 fasc unique “Biens immeubles par destination”

⁹ Article L212-1 : “Les 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 peuvent être valablement constituées sous les différentes formes prévues par la loi, même si elles n'ont

auteurs, invoquant la théorie de la transparence, ont estimé que l'écran établi par l'existence de la société entre l'associé et l'immeuble était fictif, de sorte que l'on devrait considérer que les titulaires de parts sociales ont un droit direct sur l'immeuble, justifiant la qualification réelle immobilière de leurs droits.

Ces sociétés ne sont qu'éphémères. L'objet de ces sociétés n'est donc pas comme dans toute société le partage des bénéfices. Dans le cas d'une société d'attribution, une fois l'immeuble construit ou acquis, la société a vocation à être dissoute¹⁰.

M. Malinvaud¹¹ fait à cet égard observer que si le législateur a tendance à donner à ces parts le statut d'immeubles, la jurisprudence applique le régime des meubles pour résoudre les problèmes non réglés par la loi. Pour lui ces sociétés sont d'une transparence particulièrement affirmée et d'une personnalité morale ténue, ce qui se manifeste tant en matière fiscale qu'en matière civile.

Or à cet égard, en droit civil il est considéré que la cession de parts d'une société civile immobilière, qui n'est pas dissoute, porte sur un droit mobilier (**3^{ème} civ, 9 avril 1970**, n°68-13.956, Bull n°234¹²), de sorte que l'action en rescision pour lésion n'est pas applicable à la cession de ces parts (**3^{ème} civ, 15 mai 1970**, n°6813.973, Bull n° 340) et que la garantie due par le cédant est celle de l'article 1693 du code civil applicable aux cessions de créance ou autre droit incorporel (**3^{ème} civ, 23 octobre 1974** n°73-12024, Bull n°375¹³) :

“Mais attendu que la cour d'appel a justement reconnu le caractère mobilier des parts ou actions d'une société de construction, non dissoute”
;

4.2.1.2. La difficulté est de qualifier la nature mobilière ou immobilière des biens de la succession, alors que les législations des différents pays concernés n'apportent pas nécessairement les mêmes réponses sur ce point.

pas pour but de partager un bénéfice.

L'objet de ces sociétés comprend la gestion et l'entretien des immeubles jusqu'à la mise en place d'une organisation différente”.

¹⁰Cf JM Goëtgeheur, J. Mel, C. Breitenstein Construction et urbanisme fasc.523

¹¹“La distinction des meubles et immeubles à l'épreuve des sociétés d'attribution” études offertes à Roger Houin Dalloz-Sirey 1985 p 201

¹²Cf note critique Petot-Fontaine, JCP edG II 16925 qui retrace la controverse sur la nature juridique de ces parts sociales et l'importance de cette question relativement à la garantie des malfaçons de l'appartement correspondant aux titres cédés.

¹³Cf note Morin, Defrenois 1975 30857 p.233
Saint-Alary, RTDCom 1975 p.326

Le droit français distingue pour l'application de la loi successorale¹⁴ entre les meubles et les immeubles : les premiers sont régis par la loi du domicile du défunt, tandis que les seconds le sont par la loi de la situation de l'immeuble :

-cf par exemple pour les immeubles au visa de l'article 3 alinéa 2 du code civil¹⁵ :

1^{ère} civ 21 mars 2000 n°98-15650 Bull n° 96 ; **20 juin 2006** n° 05-14.281 Bull n° 321 ; **17 juin 2009** n°07-21.718 Bull n° 131)

-pour les meubles :

1^{ère} civ 7 mars 2000 n°96-22366 ; **20 octobre 2010** n°08-17033 Bull n° 207¹⁶ :

“Mais attendu que l'arrêt, par motifs adoptés, retient, pour la détermination des droits des héritiers réservataires et de la portion de biens disponibles, les parts sociales de la société anonyme suisse, société immobilière Maison Royale, donnant droit à l'usage exclusif d'un appartement, de deux caves et d'un grenier à Genève et les inclut dans la succession ; qu'il énonce exactement, les qualifiant par application de la loi du for, que ces parts sociales constituent des biens mobiliers dont la situation à l'étranger est sans incidence sur leur dévolution conformément à la loi française du lieu d'ouverture de la succession, au lieu du dernier domicile d'Ali Ettehadieh ; que les moyens ne sont pas fondés ;”

La qualification des biens meubles ou immeubles se fait par référence à la loi du for : **1^{ère} civ 20 octobre 2010** précité. A cet égard M. Loussouarn¹⁷ a approuvé la position prise par le tribunal de grande instance de la Seine le 12 janvier 1966 qui selon lui avait justifié le choix de la lege fori en des termes excellents mettant l'accent sur l'argument déterminant et citait l'attendu par lequel il précisait que *“c'est à la loi française qu'il y a lieu de recourir pour déterminer si des objets sont des immeubles ou des meubles et en déduire la loi qui régit leur dévolution”* et relevait que *“tout en qualifiant lege fori, il donne à la loi étrangère la place exacte qui lui revient dans le processus de qualification”* en précisant que *“la qualification lege fori n'interdit pas de prendre en considération le statut et le caractère particulier donné aux objets situés en territoire*

¹⁴Pour les successions ouvertes avant le 17 août 2015 en vertu du règlement européen du 4 juillet 2012 cf infra

¹⁵“Les immeubles, même possédés par des étrangers, sont régis par la loi française.”

¹⁶Cf notes E. Agostin, i Dalloz 2011 p 1664

B. Ancel, Revue critique de droit international privé 2011 p.53

M. Cagniard et J.F. Sagaut, JCP edN n°39, 30 septembre 2011, 1256

S. Godechot-Patris, JCP edN n°27 juillet 2011, 1211

St. Valory revue Personnes et famille 2010, p.12

¹⁷Revue critique de droit international privé 1967 p.121

étranger pour déterminer s'ils rentrent, compte tenu de ces particularités, dans la catégorie des meubles ou dans celle des immeubles, tels que la loi française définit celles-ci".

M. Bisschoff, commentant également cette décision¹⁸, indiquait que *"la classification des biens successoraux commande, dans le système français, la détermination de la loi applicable et que c'est précisément cette dépendance de la loi compétente par rapport à l'opération de qualification qui constitue, d'une façon générale, la justification du recours à la lex fori"* et il notait qu'en prenant parti pour la lex fori la décision commentée allait dans le sens de la doctrine dominante. Mais il ajoutait *"ce n'est pas à dire, cependant, que la loi étrangère n'ait pas un rôle à jouer en matière de qualification"* (...) Car il faut *"analyser l'institution en cause, en dégager les caractères et la nature"* en s'attachant à l'institution telle qu'elle existe dans la loi étrangère.

Cette règle est valable pour les successions ab intestat comme pour les successions testamentaires. La volonté du défunt ne peut pas faire échapper une succession aux règles impératives de la loi successorale : la professio juris n'est pas admise par le droit français.¹⁹

Mais cette distinction du droit français entre meubles relevant de la loi du for et immeubles relevant de la loi de situation des immeubles est critiquée par les auteurs²⁰, dont certains relèvent qu'elle est source d'imprévisibilité²¹.

M. Lagarde²² explique que cette position est très isolée en droit comparé, la plupart des codifications récentes dans les autres pays retenant la loi de situation de la chose.

Cette solution est expliquée par le fait que le droit de jouissance ayant un caractère mobilier n'est transformé en droit de propriété sur la partie privative présentant un caractère immobilier qu'à la suite du partage²³.

¹⁸JCP 1967 II 15266

¹⁹A ce sujet voir infra le règlement européen du 4 juillet 2012 qui va modifier cette règle

²⁰S. Godechot-Patris op cité qui se demande si "la proposition de règlement européen soumettant meubles et immeubles à un rattachement unique n'entend pas sonner le glas d'une vision territorialiste des successions internationales"

²¹M Cagniard et JF Sagaut op cité

²²"La qualification des biens meubles ou immeubles dans le droit international privé du patrimoine familial" in Mélanges en l'honneur de Mariel Revillard Liber amicorum ed Defrenois

²³Cf G.A.L. Droz et M. Revillard Jurisclasseur droit international, fasc 557-10

Cf aussi Mariel Revillard, la liquidation d'une succession internationale, Revue critique de droit international privé 1978 p.251

Il est aussi soutenu que *“la règle de conflit française a un double fondement. En tant qu'elle concerne les meubles, elle est parfaitement bilatérale et repose sur le principe de proximité”* tandis que *“pour les immeubles, a subsisté l'idée de territorialité fondée, comme le rappelait Niboyet, sur l'intérêt de l'Etat, la souveraineté. L'objectif premier d'une telle règle est de faire régir par la loi française les immeubles situés en France”*.²⁴

Ce n'est pas la dissolution de la société mais le partage qui change la nature des droits d'une société civile immobilière :

2ème civ 27 octobre 1971 n°70-12.075 Bull n°288, Dalloz 1972 p.473 : *“Mais attendu que, comme l'a estimé la cour d'appel, la personnalité morale de la société Elso survivait à sa dissolution pour les besoins de la liquidation, et qu'il en résulte que les parts sociales de cette société conservaient leur nature de meubles incorporels jusqu'au partage”*.

Le dernier domicile, qui sert de critère de rattachement, doit être déterminé selon le droit français, en fonction des circonstances de fait et de la volonté du défunt. Cette question relève du pouvoir souverain des juges du fond (cf par exemple **1ère civ 17 juillet 1963** Bull n°403 ; **24 juillet 1973** n°72-11.708 Bull n°253 ; **7 décembre 2005** n°02-15418 Bul n°484).

Mais la Cour de cassation reconnaît aux juges du fond le droit de requalifier la cession de parts en cession d'immeubles, dès lors qu'en réalité la société n'est qu'une coquille vide :

3ème civ 5 mai 1981 n°79-17115 Bull n°90 *“L'arrêt, par motifs propres et adoptés, énonce souverainement que la société le Jeanne-d'Arc n'a été qu'une technique de commercialisation, que la cession de parts sociales n'a été qu'une forme juridique dénuée d'effets réels, les cessionnaires n'ayant jamais été effectivement associés puisque l'acte de cession entraînait immédiatement partage et attribution à l'acquéreur d'un lot privatif et de tantièmes de parties communes, et que par le biais d'une société civile d'attribution et sous la forme d'une cession de parts, les consorts Nahon avaient procédé à des ventes d'immeuble achevé”*.

A noter que le règlement européen du 4 juillet 2012 relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen, applicable pour les successions ouvertes à compter du 17 août 2015, institue une unité des compétences judiciaire et législative soumises à la loi de la résidence habituelle du défunt. Il admet par ailleurs la *professio juris*, c'est-à-dire la possibilité pour le de cujus de choisir à l'avance la loi applicable à sa succession. Mais il n'est évidemment pas applicable en l'espèce. Au surplus l'article 1 paragraphe 1

²⁴P. Lagarde op.cité

précise que le règlement ne s'applique pas aux matières fiscales, douanières et administratives.

4.2.2. En droit fiscal

4.2.2.1. Quelques mots d'abord sur la valeur des instructions et circulaires de l'administration fiscale .

La doctrine administrative exprimée tant dans ces instructions et circulaires que dans les réponses aux questions écrites ou orales des parlementaires occupe une place importante en droit fiscal. Ces documents ont pour but d'explicitier le contenu des lois et conventions, d'en combler les lacunes ou de donner des exemples concrets. Ces documents sont publiés pour les deux premières sortes au bulletin officiel de la direction générale des impôts (BOI) et au journal officiel des débats des deux assemblées pour la dernière catégorie. Il est considéré que la doctrine contenue dans ces documents a une valeur équivalente à celle de la loi tant qu'une jurisprudence contraire n'est pas intervenue.

M. G. Dalimier²⁵ indique que même si la solution retenue par l'administration accorde aux contribuables un traitement plus favorable que celui qui en droit strict découle de la loi, cette interprétation s'impose en vertu de l'article L80A du livre des procédures fiscales. En revanche si l'administration fiscale a une conception plus rigoureuse que celle ressortant en droit strict des textes (loi ou convention internationale) et de la jurisprudence, les tribunaux n'hésitent pas à constater l'illégalité des instructions administratives.

L'administration fiscale a estimé en l'espèce que les parts de la société Cogest étant de nature immobilière entraient dans le champ d'application de l'article 750 ter 2° du code général des impôts. Pour elle, cette société est à prépondérance immobilière en France car elle détient un ensemble immobilier en France, le défunt détenant conjointement avec ses frères et soeurs plus de la moitié des parts. Elle a également estimé que les biens étaient taxables sur la base du 3° de cet article .

Selon l'article 750 ter du code général des impôts, dans sa rédaction en vigueur au moment du décès de M. Y...,

“Sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit :

1° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B ;

2° Les biens meubles et immeubles, que ces derniers soient possédés directement ou indirectement, situés en France, et notamment les fonds publics français, parts

²⁵ Jurisclasseur fiscal international, fasc 301 “Droit fiscal international français”

d'intérêts, biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, créances et valeurs mobilières françaises, lorsque le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article précité.

Pour l'application du premier alinéa, tout immeuble ou droit immobilier est réputé possédé indirectement lorsqu'il appartient à des personnes morales ou des organismes dont le donateur ou le défunt, seul ou conjointement avec son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et soeurs, détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participations, au sens de l'article 990 D, quel que soit le nombre de personnes morales ou d'organismes interposés. La valeur des immeubles ou droits immobiliers possédés indirectement est déterminée par la proportion de la valeur de ces biens ou des actions, parts ou droits représentatifs de tels biens dans l'actif total des organismes ou personnes morales dont le donateur ou le défunt détient directement les actions, parts ou droits.

Sont considérées comme françaises les créances sur un débiteur qui est établi en France ou qui y a son domicile fiscal au sens du même article ainsi que les valeurs mobilières émises par l'Etat français, une personne morale de droit public française ou une société qui a en France son siège social statutaire ou le siège de sa direction effective, et ce quelle que soit la composition de son actif.

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 ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société.

Pour l'application des deuxième et quatrième alinéas, les immeubles situés sur le territoire français, affectés par une personne morale, un organisme ou une société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en considération.

3° Les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, biens ou droits composant un trust défini à l'article 792-0 bis et produits qui y sont capitalisés, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, reçus par l'héritier, le donataire, le légataire ou le bénéficiaire d'un trust défini au même article 792-0 bis qui a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B. Toutefois, cette disposition ne s'applique que lorsque l'héritier, le donataire ou le bénéficiaire d'un trust a eu son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens."

Ainsi sous réserve des dispositions des conventions internationales, en application du principe de territorialité ne sont pas soumis à l'impôt en France les biens meubles ou immeubles situés à l'étranger transmis à titre gratuit par un défunt qui n'a pas son domicile fiscal en France au sens de l'article 4B du code général des impôts, même lorsque l'héritier y est domicilié. Aux termes de cet article 4B sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France les personnes qui y ont leur foyer ou le lieu de leur séjour principal, celles qui exercent en France une activité professionnelle à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire, celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. Ces critères sont alternatifs.

En l'espèce il n'est pas contesté que M. Y... avait son domicile fiscal hors de France à la date du décès. Quant à ses héritiers ils vivent tous en France et aucun n'a invoqué avoir vécu hors de France.

Il ressort de l'article 750 précité, que sont 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 ou de droits immobiliers situés sur le territoire français et ce, à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société. Pour l'application de cette disposition ne sont pas pris en considération les immeubles situés sur le territoire français, affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

L'administration fiscale²⁶ explique que *“pour déterminer si une personne morale étrangère est à prépondérance immobilière, il convient de comparer à la valeur totale de l'actif social situé en France, la valeur des immeubles et droits réels immobiliers appartenant à la société et situés dans notre pays (autres que les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale) (...) “La société est à prépondérance immobilière, si la valeur des immeubles et droits immobiliers situés en France représente plus de 50% de l'actif situé en France”.*

M. Gouthière²⁷ précise que si ces parts sociales sont considérées comme situées en France, elles restent des biens meubles et relèvent de la loi du dernier domicile du défunt, citant **1^{ère} civ 20 octobre 2010** n°08-17.033 Bull n°207 (cf supra).

Celui-ci estime que la doctrine administrative qui prévoit la prise en compte de sociétés à prépondérance immobilière est contestable car elle ne résulte pas de la loi. Il considère également que le fait que l'administration retienne pour déterminer la prépondérance immobilière les seuls biens situés en France et non pas les actifs mondiaux est *“contestable compte tenu de la lettre de la loi qui mentionne l'actif, sans autres précisions”.*

Pour lui (n°48125) *“les actions ou parts de sociétés à prépondérance immobilière, qui ne sont pas définies en droit comme étant des immeubles, ne devraient pas être considérées comme des immeubles pour l'application de la convention, mais devraient être considérées comme des “autres biens” (ce qui exclut en principe l'imposition en France lorsque le défunt n'était pas résident en France, si la convention suit le modèle OCDE)”.*

²⁶ ENR mutations à titre gratuit-successions-champ d'application des droits de mutation par décès-territorialité de l'impôt BOI-ENR-DMTG 10-10-30-20120912

²⁷ “Les impôts dans les affaires internationales” (éditions Francis Lefebvre 9^e ed.) n°48080 et suivants

L'article 23 de la loi de finance pour 1999²⁸, dont l'entrée en vigueur a eu lieu le 1^{er} janvier 1999, a étendu les cas d'imposition en France avec la notion d'immeubles possédés indirectement introduite au 2^o de l'article 750. Peu importe la forme de la personne morale.

Peu importe également le poids que le ou les immeubles situé(s) en France représente(nt) dans le patrimoine du défunt. En revanche, il est pris en compte les parts également détenues par les proches de celui-ci. L'administration a à cet égard précisé que la taxation aux droits de mutation à titre gratuit en France peut indifféremment être faite sur le fondement du deuxième ou du quatrième alinéa de cet article 750 pour les sociétés étrangères à prépondérance immobilière en France qui rentrent dans le cadre de cet alinéa 4.

Mais l'article 1655 ter du code général des impôts prévoit une exception à cette règle pour *“les sociétés qui ont, en fait, pour unique objet soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, soit la location pour le compte d'un ou plusieurs des membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ces membres”*. Dans ce cas le principe de transparence fiscale s'applique pour la perception des droits de mutation par décès, la société est considérée comme n'ayant pas de personnalité distincte de celle de ses associés et la mutation des parts sociales est considérée comme ayant pour objet :

- les locaux à la propriété ou à la jouissance desquels les droits sociaux donnent vocation, si la mutation intervient postérieurement à l'établissement d'un état de division et à l'affectation d'un local déterminé à chaque groupe d'actions ou de parts;
- une quote-part de l'actif social représenté par les droits sociaux, si la mutation intervient avant l'établissement de l'état de division.

M. Gouthière²⁹ estime en revanche que la position administrative qui considère comme des immeubles ces parts de sociétés transparentes, qui sont réputées ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres (telles les sociétés de copropriété visées par l'article 1655 ter du code général des impôts) n'est pas sans fondement juridique.

²⁸ n°98-1266 du 30 décembre 1998, JO 31 décembre 1998 p20055 et 20056

²⁹ Opus cité n°48125

M. Malinvaud³⁰ fait observer que *“sur le plan des principes, c’est là une modification considérable du droit fiscal qui distinguait toujours entre les sociétés de personnes qui étaient transparentes et les sociétés de capitaux qui ne l’étaient pas”*.

Et l’article 728 du code général des impôts prévoit que :

“Sans préjudice des dispositions de l’article 1655 ter, les cessions d’actions ou de parts conférant à leurs possesseurs le droit à la jouissance d’immeubles ou de fractions d’immeubles sont réputées avoir pour objet lesdits immeubles ou fractions d’immeubles pour la perception des droits d’enregistrement”

Les droits de mutation sont donc ceux applicables aux immeubles.

4.2.2.3. Mais les règles de territorialité ainsi prévues ne s’appliquent en principe (cf toutefois 4.3.3) qu’à défaut de conventions internationales conclues avec la France, en matière de droits de mutation à titre gratuit. Or la France a conclu le 1^{er} avril 1950 avec la Principauté de Monaco une convention tendant à éviter les doubles impositions et à codifier les règles d’assistance en matière successorale.³¹

L’instruction du 26 avril 1999 (BOI 7 G-5-99)³² indique qu’aucune des conventions signées par la France en matière de droits de mutation à titre gratuit ne permet l’application du deuxième alinéa de l’article 750 ter 2° tel qu’il a été inséré par l’article 23 de la loi de finance pour 1999. Si certaines de ces conventions permettent d’imposer en France les titres des sociétés dont l’actif est principalement composé d’immeubles situés sur le territoire français conformément aux dispositions du quatrième alinéa de l’article 750 2°(cf par exemple en Europe la convention avec l’Autriche, l’Italie, la Suède, l’Allemagne), la convention franco-monégasque ne le prévoit pas.

Le 3° de l’article 750 ter du code général des impôts a été introduit par l’article 19 de la loi de finance pour 1999. Cet article pose un certain nombre de conditions :

- l’héritier doit être fiscalement domicilié en France au jour de la mutation ou y avoir été domicilié six ans dans les dix années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens,
- le défunt ne doit pas avoir son domicile fiscal en France au jour du fait générateur de l’impôt.

Tous les biens, meubles et immeubles, situés en France transmis à titre gratuit sont concernés.

Cet article s’applique aux successions ouvertes à l’étranger à compter du 1^{er} janvier 1999.

³⁰“ La distinction des meubles et immeubles à l’épreuve des sociétés d’attribution” précité note 11

³¹Cf infra pour une analyse de cette convention

³²Consultable au JCP ed.E n°22 3 juin 1999 p971 et au Defrénois 15 août 1999 n°15 p878 (avec les annexes notamment la liste des conventions)

Là encore ces règles s'appliquent à défaut de conventions signées par la France avec l'Etat dans lequel défunt résidait. Et l'administration fiscale dans la note ENR sur les mutations à titre gratuit précitée précise que ces diverses conventions ont pour effet de priver la France du droit d'imposer les biens légués par un défunt non résident à un bénéficiaire résident en France, s'ils sont situés hors de France ou s'ils sont non imposables en application de la convention³³. Elle ajoute que sauf cas particulier, ces conventions s'opposent à l'application des dispositions du troisième alinéa de l'article 750ter du code général des impôts³⁴.

4.2.2.4. Cela pose notamment la question de l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit civil.

M. Laurent Olleon, maître des requêtes au Conseil d'Etat³⁵ «relève que *“l'autonomie du droit fiscal ne peut être que relative, en raison de l'essence même de l'impôt, qui intervient au bout d'un processus économique dont la réalisation a fait appel à d'autres droits, que la fiscalité ne peut totalement ignorer”*. Mais il explique aussi que *“le juge fiscal adopte également un raisonnement « autonomiste » chaque fois que la construction juridique, comptable ou financière dont il est saisi masque, à dessein ou de façon involontaire, la richesse ou le revenu dont la loi fiscale prévoit la taxation. C'est ce qu'il fait depuis toujours, dans un mouvement que la doctrine qualifie de « réalisme » du droit fiscal. Cette pratique trouve d'ailleurs une base, désormais, dans l'article L 64 du livre des procédures fiscales, qui autorise l'administration, sous certaines conditions, à requalifier un acte juridique dont la véritable portée serait dissimulée.”*

Mais M. Olleon précise aussi qu'il y a une nécessaire appropriation par le juge fiscal des notions civilistes et il illustre son propos en citant un arrêt du **Conseil d'Etat du 24 novembre 1967** (n°69113 et 69114) relatif à la propriété d'un véhicule automobile et en reproduisant les conclusions du commissaire du gouvernement Lucien Mehl qui selon lui *“a développé ce qui servira longtemps de grille de lecture des relations entre droit fiscal et droit civil : « Il n'y a pas de notion spécifique de la propriété en droit fiscal, et quand il est question de propriété dans le code général des impôts, il s'agit de la*

³³M Nicolau, dans le Jurisclasseur Ingénierie du patrimoine fasc 2520, soulignait en 2009 qu'aucune des conventions alors signées par la France ne prenait en considération la résidence fiscale des héritiers, toutes ayant été signées avant l'entrée en vigueur de l'article 750 ter 3° qui était donc inapplicable dans un contexte international. Mais il ajoutait que les conventions alors en cours d'élaboration allaient prendre en compte les concepts de société à prépondérance immobilière et de détention indirecte pour faire échec à cette absence de taxation en France.

³⁴Selon M Gouthière (op cité) seule la convention fiscale franco-allemande du 1^{er} octobre 2006 permet de prendre en considération la résidence fiscale des héritiers, les autres conventions fiscales ne le permettant pas.

³⁵ chronique à la RJF 2002 p355 “Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien”

propriété telle qu'elle est définie dans le code civil. En l'espèce, il s'agit bien de savoir qui est propriétaire, au sens du droit civil, de l'automobile Simca. Nous disons propriétaire au sens du droit civil, mais nous n'entendons pas que l'on pourrait être propriétaire au sens du droit fiscal, du droit social ou du droit rural. Cela n'aurait aucun sens. La loi est une et d'application générale. Le découpage du droit en secteurs distincts n'a qu'une portée pratique. Nous disons propriétaire au sens du droit civil, parce que c'est le droit civil qui définit la propriété »". Le Conseil d'Etat a dans cette affaire appliqué l'article 2279 ancien du code civil qui disposait "en fait de meubles possession vaut titre".

Il cite également à cet égard les conclusions d'un autre commissaire du Gouvernement dans une affaire ayant donné lieu à un arrêt du **Conseil d'Etat du 31 mars 1978** (n°1683) dans laquelle celui-ci "a convaincu le Conseil d'Etat d'interpréter le terme de "livraison" d'un bien utilisé par le code général des impôts en matière de taxe sur la valeur ajoutée comme correspondant à la notion de "délivrance mentionnée à l'article 1604 du code civil" . Dans ses conclusions³⁶, M. Martin-Laprade expliquait "Vous devez vous efforcer d'appliquer en droit fiscal les mêmes notions que celles des autres branches du droit et c'est seulement si le droit fiscal ne peut s'accommoder des définitions du droit général que invoquant par exemple le réalisme du droit fiscal vous devez vous résoudre à vous en séparer".

Il conclut toutefois son propos en soulignant que plusieurs décisions ont confirmé la permanence du concept d'autonomie du droit fiscal, notamment en matière commerciale.

4.3 Les conventions fiscales

4.3.1 La convention signée le 1^{er} avril 1950 entre la France et Monaco

Cette convention a pour but selon son préambule d'éviter les doubles impositions et de codifier les règles d'assistance administrative mutuelle en matière successorale.

Sa ratification a été autorisée par une loi du 7 février 1953 publiée au journal officiel du 11 février 1953. L'échange de lettres³⁷ a eu lieu le 22 mai 1953. La convention est entrée en vigueur le 23 mai 1953 conformément à son article 17 et elle a été publiée par un décret du 1^{er} juin 1953 au journal officiel du 10 juin 1953.

Un échange de lettres est encore intervenu à ce propos le 16 juillet 1979 prévoyant que les immeubles et droits immobiliers représentés par des actions et parts sociales de

³⁶reproduites dans un article de M. Gouyet à la revue Les Petites Affiches 14 juin 2000 n°118 p4 "Chronique d'une polémique annoncée. L'autonomie du droit fiscal"

³⁷Cf infra sur la nature de ce document (4.3.3)

sociétés ayant pour objet la construction ou l'acquisition d'immeubles en vue de la 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. Cet échange de lettres n'a été ni ratifié ni publié.

La convention n'a fait l'objet d'aucun commentaire de l'administration française.

L'article 1 définit la notion d'impôt : impôt français sur les successions ou droits établis à Monaco sur les mutations par décès et la notion de domicile : lieu où le de cujus avait son principal établissement, des conditions de durée de domicile étant précisées, non en cause dans la présente affaire.

Les articles 2 à 6 qui nous intéressent à titre principal disposent :

Article 2

1. 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 3

Les biens meubles corporels autres que ceux visés aux articles 4, 5 et 6 ainsi que les billets de banque et autres espèces monétaires ayant leur cours légal au lieu de leur émission seront soumis à l'impôt au lieu où ils se trouvent effectivement à la date du décès.

Article 4

Les bateaux et aéronefs autres que ceux visés à l'article 5 seront imposés dans l'Etat où ils ont reçu leur acte de nationalité ou dans lequel ils ont été immatriculés.

Article 5

Les biens meubles corporels ou incorporels laissés par les ressortissants des deux Etats contractants et investis dans une entreprise commerciale, industrielle ou autre, y compris les entreprises de navigation maritime ou aérienne, seront soumis à l'impôt sur les successions suivant la règle ci-après :

a) Si l'entreprise ne possède un établissement stable que dans l'un des Etats, les biens ne seront soumis à l'impôt que dans cet Etat ;

b) Si l'entreprise a un établissement stable dans chacun des deux Etats, les biens seront soumis à l'impôt dans chaque Etat dans la mesure où ils sont affectés à l'établissement situé dans cet Etat.

Sont exclus des dispositions du présent article les investissements effectués par le de cujus dans des sociétés par actions.

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 Etats auxquels ne s'appliquent pas les articles 2 à 5, seront soumis aux dispositions suivantes :

a) Si le de cujus 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) Si le de cujus n'avait pas son domicile dans l'un des deux Etats, lesdits biens ne seront soumis à l'impôt sur les successions que dans l'Etat dont le de cujus était ressortissant au moment de son décès ; s'il était, au moment de son décès,

ressortissant des deux Etats, chaque cas d'espèce fera l'objet de conventions particulières entre les administrations française et monégasque.”

Ainsi lorsque le défunt est un résident monégasque (qu'il soit français ou monégasque) les biens corporels, les immeubles et droits immobiliers situés dans la principauté, les valeurs mobilières et les biens investis dans une entreprise monégasque sont imposés à Monaco, pour autant qu'ils soient imposables c'est à dire pour les successions autres qu'en ligne directe ou entre époux.

La France imposera les immeubles et droits immobiliers (en ce compris les parts de sociétés non cotées à prépondérance immobilière du moment que la société émettrice dont le siège est hors de France n'est pas assujettie à la taxe annuelle de 3%), les biens investis dans une entreprise exploitée en France ayant le caractère d'établissement stable et également certains meubles corporels prévus par l'article 3.

Le tribunal de grande instance puis la cour d'appel ont estimé que l'article 2 de la convention franco-monégasque ne pouvait recevoir application et que seul l'article 6 trouvait à s'appliquer.

L'administration fiscale soutenait quant à elle que la société Cogest était une société à prépondérance immobilière.

Le paragraphe 2 de l'article 2 soumet la question de savoir si un bien ou un droit a un caractère immobilier à la loi de situation du bien ou des droits.

En réponse aux questions de deux députés sur l'imposition en France ou à Monaco :

-le Ministre de l'économie a indiqué que pour les parts d'une société civile agricole dont l'actif est principalement composé de terres affectées à l'exploitation, le régime fiscal applicable aux transmissions par décès est déterminé par l'article 6 de la convention et que l'imposition se fera en France si le défunt y avait conservé son domicile et dans la principauté de Monaco si le défunt est un résident monégasque, l'article 1 de la convention définissant le domicile comme le lieu où le de cujus a son principal établissement (réponse à M. Patriat, JOAN 25 septembre 1989, 12663 p 4260).

- le Ministre délégué au budget a précisé que les parts de sociétés civiles de placement immobilier de droit monégasque, conformément à l'article 6 de la convention, sont, quelles que soient la nature et la localisation des actifs, imposables à Monaco si le défunt était domicilié dans ce pays au moment de son décès, l'article 1 prévoyant que les personnes de nationalité française ne peuvent être considérées comme ayant leur domicile à Monaco au moment de leur décès que si à cette date elles y ont résidé habituellement depuis cinq années au moins, sous réserve d'exceptions concernant notamment les agents

des services publics de la principauté (réponse à M. Ehrmann, JOAN 24 septembre 1992, p 885).

Le rapport du Ministère des finances et de l'industrie "sur les relations économiques et financières entre la France et la principauté de Monaco" d'octobre 2000³⁸ propose de *"modifier la convention de 1950 sur les successions, notamment s'agissant de l'imposition des parts de SCI monégasques propriétaires de biens immobiliers situés en France. La convention actuelle permet en effet aux héritiers de parts de SCI monégasques propriétaires de biens immobiliers situés en France d'éviter l'impôt sur les successions lorsque le défunt résidait à Monaco"*.

La réforme n'a jamais abouti contrairement à ce qui s'est passé pour la convention sur les revenus.

4.3.2 La convention signée entre le France et le Maroc le 29 mai 1970

Selon l'article 5 de cette convention (modifié sur ce point par un avenant du 18 août 1999) *"les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation. La présente disposition s'applique aussi aux personnes qui ne sont pas domiciliées sur le territoire d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants"* et l'alinéa 7 précise que *"les dispositions du présent article s'appliquent, nonobstant les dispositions de l'article 8, aux impôts de toute nature ou dénomination"*.

En vertu de ces dispositions, l'administration fiscale a estimé que la succession de M. Y..., de nationalité marocaine, résidant à Monaco, devait être traitée de la même manière que celle d'un français résidant à Monaco et le tribunal puis la cour d'appel ont approuvé cette analyse.

4.3.3 L'autorité des conventions

En vertu des articles 53 et 55 de la Constitution, certains traités ou accords signés entre Etats doivent faire l'objet d'une loi d'autorisation de ratification ou d'approbation et ont dès leur publication une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve de leur application par l'autre partie. Ces traités ou accords internationaux n'entrent en vigueur qu'après leur publication au journal officiel en vertu d'un décret du 14 mars 1953. Si la convention n'a pas été publiée, elle est inapplicable (cf par exemple **CE 10 juin 1992** requête n°72704 ; **Com 2 mai** n°68-12.561 Bull n°124). Et la publication sans ratification ne suffit pas : la publication ne peut intervenir que si la ratification ou l'approbation sont régulières (**CE 18 décembre 1998**, n°181249). Le défaut de

³⁸ La documentation française

publication est un moyen d'ordre public que le juge doit soulever d'office (**CE 24 février 1967**, n°68730).

Parmi ces traités ou accords nécessitant l'intervention d'une loi d'autorisation de ratification ou d'approbation figurent ceux qui engagent les finances de l'Etat, ceux qui modifient les dispositions de nature législative au nombre desquels sont les conventions fiscales internationales.

Après l'adoption de la loi autorisant la ratification ou l'approbation, les deux Etats signataires doivent échanger les lettres de ratification attestant que la convention est ratifiée ou approuvée.

En l'absence de publication de cet échange de lettres, celui-ci n'est pas opposable aux contribuables : **CE 16 février 1990** n° 68627 :

“Mais considérant qu'il est constant que cet échange de lettres n'a pas été régulièrement ratifié ou approuvé et que l'instruction du 25 avril 1975 qui en reproduit et commente les termes n'a, en tout état de cause, pas été publiée au Journal Officiel ; qu'ainsi ni l'échange de lettres, ni l'instruction ne sont opposables aux contribuables”.

Le contrôle de la ratification ou de l'approbation peut être soumis au Conseil constitutionnel, mais il fait surtout l'objet d'un contrôle par le juge administratif qui doit rechercher si le traité ou l'accord ont été effectivement ratifiés ou approuvés

Cf **CE 13 juillet 1965**, JCP edG 1965 II 14349 note PL

sur un échange de lettres entre la France et Monaco à la suite d'un accord en forme simplifiée³⁹

Mais le Conseil d'Etat a d'abord précisé qu'il ne lui appartenait pas d'apprécier la régularité de la procédure suivie pour la ratification (cf par exemple dans le cadre d'une convention avec la principauté de Monaco **CE 6 octobre 1969** n°74169), avant plus récemment de contrôler la régularité de la ratification (cf **CE, 18 décembre 1998** précité).

La Cour de cassation avait utilisé la même formule : *“qu'il n'appartient pas aux tribunaux de l'ordre judiciaire d'apprécier la régularité de la ratification d'une convention internationale”* (**1^{ère} civ, 25 janvier 1977** n°74-13.437 Bull n°43), avant de décider également de contrôler la régularité de la ratification : *“attendu qu'il appartient au juge de vérifier la régularité de la ratification des traités internationaux”* (**1^{ère} civ, 29 mai 2001**, n°99-16.673 Bull n°149).

³⁹ *“c'est à dire négocié sans que la Président de la République ait eu à délivrer de pleins pouvoirs”, la ratification étant alors “une simple approbation donnée par le chef de l'Etat”, qui peut résulter de la signature par ce dernier d'un décret de publication dudit accord au journal officiel*

La condition de réciprocité posée par l'article 55 de la Constitution ne s'applique que s'il existe une discordance entre un texte de loi et les dispositions prévues dans une convention et elle ne s'applique que de façon relative en matière fiscale. La Cour de cassation a estimé à cet égard qu'"*En l'absence d'initiative prise par le gouvernement pour dénoncer une convention ou suspendre son application, il n'appartient pas aux juges d'apprécier le respect de la condition de réciprocité prévue dans les rapports entre Etats par l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958*" (**3ème civ, 6 mars 1984**, n°82-14008 Bull n° 85).

Il se peut qu'il se pose seulement une question de délimitation des champs d'application respectifs de la loi interne et de la convention et non celle de la supériorité du traité.

Dans un tel cas en vertu du principe de subsidiarité le juge doit examiner la situation du contribuable au regard de la législation interne avant de l'apprécier au regard de la convention.

Ce principe de subsidiarité a été expliqué dans un arrêt du **CE du 28 juin 2002**, n°232276⁴⁰ :

"Considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ;"

C'est ce qui faisait dire au rapporteur public, Mme Cortot-Boucher, dans ses conclusions concernant l'affaire ayant donné lieu à un arrêt rendu le **12 juin 2013** par le **Conseil d'Etat** (n°351702) : "*Ainsi que l'explique Laurent Olléon dans une chronique parue à la RJF et dédiée à cette décision*⁴¹, le principe de subsidiarité résulte de l'idée que, « à la différence de certains textes conventionnels qui, parce qu'ils régissent

⁴⁰ Cf étude par P. Dibout, Revue de droit fiscal n°36, 4 septembre 2002 28
O. Fouquet, Revue des sociétés 2002 p538
Ch Nouel et S. Reeb, Bulletin Joly des sociétés 1^{er} août 2002 n°8 p897

⁴¹Celle précitée du 28 juin 2002

intégralement une matière, sont regardés par le juge comme se substituant à la loi interne, les conventions fiscales ne sauraient donner elles-mêmes un fondement à l'imposition, lequel suppose toujours l'intervention du législateur ». Autrement dit, le principe de subsidiarité découle du constat que les conventions fiscales ont seulement pour objet d'organiser un partage de la compétence fiscale entre les États parties, et qu'elles ne peuvent par suite conduire qu'à écarter la loi interne”.

Ce principe de subsidiarité a été à plusieurs reprises appliqué (dans trois arrêts **CE 31 juillet 2009** n° 297933, n°303818, n°296471, dans deux arrêts, du **12 juin 2013** précité et du **12 juillet 2013** n°359994 et 359314).

Dans ces deux dernières affaires le Conseil d'Etat précisé que :

“ lorsqu’une somme peut être imposée en France sur le fondement d’une disposition du code général des impôts, il est fait échec à cette imposition lorsque celle-ci est réservée à un autre pays en application des stipulations d’une convention fiscale bilatérale ; que le juge de l’impôt doit alors constater, le cas échéant d’office, que, dans le cadre de la répartition du droit d’imposer convenue entre les Etats parties à cette convention, il y a lieu d’appliquer ces stipulations et non celles de la loi nationale prévoyant l’imposition en France” .

Mais la Cour de cassation n’applique pas cette règle et se réfère directement aux dispositions des conventions internationales :

cf à propos de la convention franco-saoudienne : **Com. 19 janvier 2010** n°08-20.936⁴² :

“Mais attendu que l’arrêt retient, par motifs propres et adoptés, que selon la convention fiscale franco saoudienne, les actions, parts ou autres droits détenus dans une société dont les actifs sont constitués pour plus de 50 % par des biens immobiliers situés dans un Etat contractant, ou des droits portant sur de tels biens immobiliers, sont considérés comme des biens immobiliers situés dans cet Etat ; qu’il retient encore que M. Al Sheikh est propriétaire de 99 % des parts des sociétés Palomata et Cobia, qui détiennent respectivement 90 % et 10 % de la société Albacor, propriétaire de deux chalets situés à Courchevel, que ces sociétés ont des actifs constitués pour plus de 50 % par des biens immobiliers en France, et qu’il détient 99 % des actions de la société Silver Brick Finance, qui possède 100 % du capital de la société Silver Brick Invest, laquelle détient 100 % de la société 65-67 Champs Elysées, propriétaire d’un bien immobilier à Paris ; qu’en l’état de ces constatations et énonciations, dont il résulte que les actifs des sociétés en cause étaient constitués, directement ou indirectement, pour plus de

⁴² Cf note JL Pierre, JCP edE n°18 6 mai 2010, 1462 ou à la revue Droit des sociétés n°4 avril 2010 comm 81

50 % par des biens immobiliers situés en France, la cour d'appel a, abstraction faite des motifs surabondants relatifs à l'article 14 A paragraphe 3 de la convention, critiqués par les trois dernières branches du moyen, décidé à bon droit que les parts et actions de ces sociétés devaient être considérées comme des biens immobiliers situés en France au sens de l'article 14 A paragraphe 1 et 2 de la convention ; que le moyen n'est pas fondé ;”

Cf aussi **Com 26 octobre 2010**, n°09-15.044 Bull n°160 et arrêts du même jour, 09-15.045 à 09-15.049, concernant un avenant publié le 23 août 2005 à la convention du 18 mai 1963 entre la France et la Principauté de Monaco, relatif à l'impôt sur la fortune et la note critique de M. Maublanc⁴³ qui estime que la Cour de cassation s'est affranchie du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales :

“Attendu, en deuxième lieu, que l'arrêt retient, par motifs propres et adoptés, que l'avenant ne fait pas de discrimination entre les Français résidant à Monaco et tend à aligner leur situation sur celle des Français résidant en France ; qu'il retient encore qu'il prend en compte la situation particulière de la Principauté vis à vis de la France, et est fondé sur un motif d'intérêt général, éviter l'évasion fiscale ; qu'il relève que les négociations entre la France et Monaco qui se sont déroulées au cours de l'année 2001 ont abouti à un accord le 18 octobre 2001, que la mesure, ainsi que son entrée en vigueur à compter du 1er janvier 2002, ont été publiquement annoncées le 24 octobre 2001, puis en 2002, ce qui a incité les contribuables concernés à anticiper l'entrée en vigueur du texte ; qu'il ajoute qu'il a été prévu d'accorder à ces derniers de larges facilités de paiement, et qu'aucune pénalité n'a été appliquée sur la période 2002-2005 ; qu'en l'état de ces constatations et appréciations, dont il résulte que l'avenant, qui ne procédait à aucune discrimination, ménageait un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de la protection des droits des contribuables, la cour d'appel a légalement justifié sa décision ;”

4.3.4. L'interprétation des conventions

Pendant longtemps le Conseil d'Etat a refusé d'interpréter les conventions internationales, renvoyant sur ce point au ministère des affaires étrangères et en ordonnant un sursis à statuer. Puis par un arrêt du **29 juin 1990** (78519, Recueil 1990 p171) il a abandonné cette position.

⁴³ Droit fiscal n°3 janvier 2011 commentaire 111

La Cour de cassation a adopté la même position dans un arrêt de la **1^{ère} civ, 19 décembre 1995** n°93-20.424 Bull n°470 :

“attendu qu'il est de l'office du juge d'interpréter les traités internationaux invoqués dans la cause soumise à son examen, sans qu'il soit nécessaire de solliciter l'avis d'une autorité non juridictionnelle ; que la cour d'appel n'a donc fait qu'user de ses pouvoirs en interprétant elle-même les dispositions invoquées de l'Accord de 1963”.

Le Conseil d'Etat interprète de façon littérale la convention (cf **CE 16 février 1990** n°68627 précité ; **6 mai 1996** n°154217 ; **24 mai 2000** n°209699 et 209891). Il s'inspire des principes du droit international public tels qu'ils ressortent de la convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (articles 31 à 33), bien que la France ne l'ait pas ratifiée. M. Martin⁴⁴, président de section au Conseil d'Etat, cite à cet égard deux arrêts du **Conseil d'Etat du 23 décembre 2011** (sans autre précision) et du **17 décembre 2003** (n°239677) consacrant cette façon de faire, même si les arrêts ne se réfèrent pas à la convention⁴⁵. Mme Bokdam-Tognetti⁴⁶, maître des requêtes au Conseil d'Etat, fait observer à cet égard que les méthodes d'interprétation auxquelles le Conseil d'Etat a recours se trouvent plus fréquemment exposées dans les conclusions des rapporteurs publics que dans le corps des arrêts, à l'exception de l'arrêt du 27 juillet 2012 qu'elle commente dans lequel le juge précise les méthodes d'interprétation qu'il utilise et indique se référer à “la version en langue anglaise de la convention”.

Cette interprétation littérale correspond “à la recherche du sens ordinaire des mots et à celle du contexte, entendu comme l'ensemble des règles écrites de la convention qui doivent être combinées”⁴⁷ .

L'interprétation effectuée par le Conseil d'Etat prend également en compte la hiérarchie des normes applicables en droit interne ainsi que l'objet de la convention (la matière traitée par la convention) et le but (exemple la prévention des doubles impositions). L'intention des rédacteurs est également un élément pris en considération, sous la

⁴⁴ Cf Ph. Martin “L'interprétation des conventions fiscales internationales” Revue de droit fiscal n°24 13 juin 2013 320

⁴⁵ Le commissaire du gouvernement dans ses conclusions pour cette dernière affaire faisait allusion au principe d'interprétation par référence aux normes conventionnelles posées par la convention de Vienne appliqué par le Conseil d'Etat

⁴⁶ “Convention franco-britannique : être assujetti ou ne pas être assujetti, là est la question” note sur CE 27 juillet 2012 n°337656 et 337810

⁴⁷ Ph. Martin opus cité

réserve qu'en matière fiscale les travaux préparatoires sont en général inaccessible⁴⁸. C'est ainsi que dans l'arrêt précité du Conseil d'Etat du 12 juin 2013 les juges se sont fondés "sur une interprétation de la convention à la lumière de l'intention poursuivie par ses auteurs" continuant "d'infléchir le principe d'application littérale des conventions fiscales"⁴⁹, initié dans l'arrêt du 27 juillet 2012.

M. Martin précise que le modèle de convention OCDE prévoit que, lorsque la convention ne donne pas la définition d'un terme et que celle-ci est déterminante pour la solution du problème fiscal, il peut être fait un renvoi au droit interne, sauf si le contexte exige une interprétation différente. Cette interprétation doit se faire à l'aune du droit en vigueur à la date d'application de la convention. Les définitions fiscales doivent prévaloir sur les définitions non fiscales, cependant que l'interprétation pertinente peut aussi résulter d'autres branches du droit, et notamment le droit civil, en raison du silence du droit fiscal interne.

En l'espèce la convention franco-monégasque après avoir en son article 1 défini le terme impôt, le terme domicile, le terme établissement stable, précise in fine de cet article que :

"Dans l'application des dispositions de la présente convention par l'une ou l'autre des parties contractantes, tout terme qui n'est pas défini autrement aura, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente, la signification que lui donnent les lois dudit Etat contractant relatives aux impôts qui font l'objet du présent accord".

Nombre de projet(s) préparé(s) : 2

⁴⁸ Ph. Martin opus cité

N. Davout "L'interprétation du juge concernant le droit fiscal international", in le contentieux fiscal en débats, actes du colloque des 15 et 13 novembre 2013 LGDJ.

⁴⁹ commentaire E. Dinh, Revue de droit fiscal n°46 14 novembre 2013 comm 511