

4/20



Revue
de droit privé et fiscal
du patrimoine

not@lex

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

Schulthess §
ÉDITIONS ROMANDES

Table des matières



Article de fond I

p. 125

L'usufruit sur une entreprise, spécialement en raison individuelle

Maryse Pradervand-Kernen, Professeure à l'Université de Fribourg



Article de fond II

p. 150

La forme authentique en droit commercial

William Barbey, doctorant et assistant diplômé à la Faculté de droit, des sciences criminelles et de l'administration publique de l'Université de Lausanne



Tribunaux

p. 164

Chronique de jurisprudence fiscale

Michel Monod, notaire, chargé de cours à la Faculté de droit de l'Université de Lausanne

Ludovic Fuchs, assistant diplômé au Centre de droit notarial de l'Université de Lausanne

Impressum, Journal 4 / 2020

not@lex

Revue de droit privé et fiscal du patrimoine

Éditeur scientifique

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

Rédaction

Denis Piotet, professeur, Lausanne

Yves Noël, professeur, avocat, Lausanne

François Bianchi, chargé de cours, notaire, Aigle

Michel Mooser, professeur, notaire, Bulle

Stephan Wolf, professeur, Berne

Bernard Rolli, professeur, magistrat, Berne

Etienne Jeandin, notaire, Genève

Thierry Dubois, professeur, notaire, Nyon

Inge Hochreutener, professeure invitée, HEG-FR

Éditeurs du site internet

José-Miguel Rubido, directeur scientifique de la revue en ligne, notaire, docteur en droit, Genève; Maya Kiepe, doctorante, assistante-diplômée, centre de droit notarial UNIL

Maison d'édition

Schulthess Medias Juridiques SA

Zwingliplatz 2, Postfach, CH-8021 Zurich,

Internet: www.schulthess.com

Directeur exécutif des éditions: Firas Kharrat

Chef de produit: Joanna David-Mangin

Service clientèle

E-mail: service@schulthess.com

Tél. +41 (0)44 200 29 29

Fax +41 (0)44 200 29 28

Adresse: Schulthess Médias Juridiques SA,
Service clientèle,

Zwingliplatz 2, Postfach, CH-8021 Zurich

Conditions d'abonnement

Abonnement annuel:

CHF 158

Abonnement étudiant:

CHF 88

Abonnement préférentiel pour les membres des associations notariales:

CHF 126

Fascicule:

CHF 44, frais de port en sus

Les prix pour les abonnements en Suisse comprennent la TVA (2.5%), plus frais d'envoi de CHF 6 en Suisse (frais de port pour les livraisons à l'étranger: CHF 31). Les étudiants bénéficient du prix spécial étudiants sur présentation d'une carte d'étudiant en cours de validité. L'abonnement peut être résilié dans un délai de huit semaines au terme de la période correspondante choisie.

Vente d'annonces publicitaires

Fachmedien Zürichsee Werbe AG, Laubisrütistrasse 44, CH-8712 Stäfa, Tel. +41 (0)44 928 56 17, marc.schaettin@fachmedien.ch

Droits d'auteur et d'édition

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

Parution

not@lex paraît 4 fois par an, 12e année

Citation

not@lex 2020 p. 10

Site internet

www.notalex-online.ch

ISSN 1662–7369

«Weesch globe, me
wöörid nüd om e Töbeli
nebedem verootte,
wie all die Sotte
vo ösm Gäässechääs
entstönd. Gad afl:
E Guets get e Guets!»



Du charabia? Seulement lorsqu'on n'écoute pas vraiment.
Nous nous engageons pour des montagnes bien vivantes.

Les legs à l'Aide suisse à la montagne permettent d'assurer
l'avenir des personnes qui vivent en montagne. Pour de plus
amples d'informations: Ivo Torelli, Aide suisse à la montagne,
Soodstrasse 55, 8134 Adliswil, tél. 044 712 60 60,
ivo.torelli@aidemontagne.ch se tient à votre disposition.

aidemontagne.ch



Aide suisse
à la montagne



L'usufruit sur une entreprise, spécialement en raison individuelle

Maryse Pradervand-Kernen, Professeure à l'Université de Fribourg¹

En pratique, il arrive qu'un usufruit porte sur une entreprise individuelle. Cette situation peut se présenter lorsqu'un de cujus souhaite, par ce moyen, diminuer la soulte due aux cohéritiers par l'héritier reprenant l'entreprise ou lorsque le de cujus constitue un usufruit sur tout son patrimoine et que ce dernier comprend une entreprise individuelle. Or, une entreprise individuelle, comme tout patrimoine, ne peut pas être l'objet d'un seul usufruit: en réalité, chaque objet qui la compose est grevé d'un usufruit. En outre, les types d'usufruits ainsi constitués diffèrent en fonction des objets qu'ils grèvent. Cet état de fait engendre de nombreuses particularités qui seront examinées dans cette contribution, notamment en ce qui concerne la constitution, les effets et l'extinction d'un tel usufruit. Il sera également question des importantes difficultés que peuvent rencontrer les créanciers lorsqu'ils intentent une poursuite contre le nu-proprétaire ou contre l'usufruitier.

In der Praxis kann sich eine Nutzniessung auch auf ein Einzelunternehmen beziehen. Diese Situation kann sich ergeben, wenn ein Erblasser auf diesem Wege die Ausgleichzahlung reduzieren will, welche der sein Unternehmen übernehmende Erbe den andern zu leisten hat oder wenn er die Nutzniessung an seinem gesamten Vermögen einräumen will, welches auch ein Unternehmen beinhaltet. Wie jedes Gesamtvermögen, kann auch ein Einzelunternehmen nicht als Ganzes Gegenstand einer Nutzniessung sein; vielmehr betrifft dieselbe jedes einzelne Objekt des Unternehmens. Gleichzeitig unterscheiden sich die entsprechenden Nutzniessungsarten je nach der Funktion dieser Objekte. Der vorliegende Beitrag behandelt zahlreiche Besonderheiten in diesem Zusammenhang, insbesondere bezüglich Begründung, Wirkungen und Beendigung einer solchen Nutzniessung. Weiter werden wichtige Probleme aufgegriffen, mit denen sich Gläubiger konfrontiert sehen können, wenn sie die Verfolgung des nackten Eigentümers oder des Nutzniessers anstreben.

Table des matières

- I. Introduction**
- II. Les notions**
 - A. L'entreprise**
 - B. L'entreprise individuelle**
 - C. L'usufruit**
- III. Les objets d'une entreprise individuelle et les types d'usufruits qui les grèvent**
 - A. Les choses consommables**
 - B. Les choses évaluées**
 - C. Les autres choses**
- IV. La constitution d'un usufruit sur une entreprise individuelle**
 - A. La constitution d'un usufruit entre vifs**

¹ Je remercie Madame Sophia Bondallaz, assistante à la Faculté de droit de l'Université de Fribourg, de l'aide qu'elle m'a apportée lors de la mise au point de cette contribution.



1. La constitution d'un usufruit sur une entreprise individuelle qui n'est pas inscrite au registre du commerce
2. La constitution d'un usufruit sur une entreprise individuelle inscrite au registre du commerce

B. La constitution d'un usufruit pour cause de mort

C. La détermination de la raison de commerce

V. Les effets d'un usufruit sur une entreprise individuelle

A. La conduite de l'entreprise par l'usufruitier

1. Les droits de gestion et l'obligation corrélative d'observer les règles d'une bonne administration
2. L'obligation de conserver la substance de l'entreprise

B. La répartition des bénéfices et des pertes

1. La perception des bénéfices par l'usufruitier
2. La situation en cas de pertes

C. La répartition des charges entre l'usufruitier et le nu-proprétaire

1. Les charges qui incombent à l'usufruitier
2. Les charges qui incombent au nu-proprétaire

VI. Les poursuites intentées contre le nu-proprétaire et contre l'usufruitier

A. Les poursuites intentées contre le nu-proprétaire

1. Le nu-proprétaire fait l'objet d'une poursuite par voie de saisie
2. Le nu-proprétaire fait l'objet d'une poursuite par voie de faillite

B. Les poursuites intentées contre l'usufruitier

1. L'usufruitier fait l'objet d'une poursuite par voie de saisie
2. L'usufruitier fait l'objet d'une poursuite par voie de faillite

C. Les conséquences

VII. L'extinction d'un usufruit sur une entreprise individuelle

A. Le devoir de restitution

B. La responsabilité de l'usufruitier

C. Le remboursement des impenses et le droit d'enlèvement

VIII. Conclusion et perspectives

IX. Bibliographie

I. Introduction

Au décès d'un entrepreneur qui n'a pris aucune disposition pour cause de mort, une situation compliquée peut naître : ses héritiers deviennent automatiquement titulaires de tout son patrimoine, y compris de l'entreprise individuelle. Ils forment ensemble la communauté héréditaire qui est la nouvelle entrepreneuse et ne peuvent en principe disposer de leur propriété commune qu'à l'unanimité (art. 602 CC)². Cette situation est ruineuse pour une entreprise, en particulier si un ou plusieurs héritier(s) bloque(nt) l'accès au patrimoine. En outre, dans la pratique, les banques refusent aux héritiers le droit de disposer du patrimoine, même si ces derniers peuvent justifier de leur qualité. Il n'est pas non plus possible d'obtenir un crédit commercial ou hypothécaire compte tenu du fait que la succession n'est pas encore partagée³. Afin que l'entreprise puisse espérer subsister, l'art. 585 al. 2 CC permet à l'au-

² SIMONEK, p. 83.

³ HEINZELMANN, p. 113.

torité d'autoriser que les affaires du défunt soient continuées par l'un des héritiers, les cohéritiers pouvant toutefois exiger des sûretés.

Afin de garantir une bonne gestion de l'entreprise, il est souhaitable que celle-ci ne reste pas dans la propriété commune de tous les héritiers, mais qu'elle soit attribuée à l'un d'eux⁴. Or, si l'entreprise représente une grande partie de la masse successorale, l'héritier reprenant devra acquitter une soulte très importante envers ses cohéritiers, ce qui pourrait mettre à mal la pérennité de l'entreprise. L'une des solutions possibles, afin de diminuer la soulte à verser, est la constitution d'un usufruit sur l'entreprise au profit d'un héritier. En effet, puisque l'entreprise n'est pas attribuée en pleine propriété au reprenant, la valeur de ce qu'il reçoit est moindre et la soulte diminue d'autant.

Il peut également arriver qu'un usufruit grève une entreprise lorsqu'un entrepreneur a, par disposition pour cause de mort, constitué un usufruit sur l'intégralité de sa succession et que celle-ci comprend une entreprise.

Après avoir clarifié quelques notions (*infra* II), il conviendra d'énumérer les objets d'une entreprise individuelle et les types d'usufruits qui les grèvent (*infra* III), d'expliquer les différentes manières de constituer un usufruit sur une entreprise individuelle (*infra* IV), de présenter les effets d'un tel usufruit (*infra* V), d'analyser les conséquences d'un tel usufruit sur les poursuites intentées contre le nu-propiétaire et l'usufruitier (*infra* VI) et finalement, d'examiner l'extinction de cet usufruit (*infra* VII). En guise de conclusion, il s'agira de se prononcer sur l'opportunité de constituer une telle servitude et de mentionner les alternatives qui existent (*infra* VIII).

II. Les notions

Avant de décrire le fonctionnement d'un usufruit sur une entreprise individuelle, il convient de préciser quelques notions, à savoir celle d'entreprise (*infra* A), d'entreprise individuelle (*infra* B) et d'usufruit (*infra* C).

A. L'entreprise

En vertu de l'art. 2 let. b ORC, une entreprise est «une activité économique indépendante exercée en vue d'un revenu régulier». Autrement dit, une entreprise est un ensemble organisé de choses, de droits et de relations de fait, utilisé en vue d'une activité économique; elle comprend un patrimoine ainsi que des éléments immatériels⁵.

1. Le patrimoine est composé des éléments suivants:

- les choses immobilières, qui sont des portions de la surface terrestre (biens-fonds) et certains droits liés aux immeubles (droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, concessions de mines, parts de copropriété d'un immeuble)⁶;
- les choses mobilières, qui sont les choses qui peuvent être transportées d'un lieu dans un autre sans altération sensible de leur substance (art. 713 al. 1 CC); parmi les choses mobilières, certaines sont consommables, ce qui signifie que leur destination est d'être consommée ou aliénée; par conséquent, l'usage normal de la chose entraîne sa dis-

⁴ Selon l'art. 613 al. 1 CC, «les objets qui de par leur nature forment un tout ne sont point partagés, si un héritier s'y oppose». Par «objets formant un tout par nature», on entend un ensemble de biens qui, en raison de leur affectation économique ou fonctionnelle commune, forment une unité dans les affaires. C'est le cas d'une entreprise, qui entre dès lors dans le champ d'application de l'art. 613 al. 1 CC.

⁵ STEINAUER, T. I, N 94.

⁶ STEINAUER, T. I, N 98.



partition juridique (par exemple, les denrées alimentaires, les carburants, l'argent, un fonds de marchandises)⁷;

- les animaux, qui ne sont pas des choses mais qui sont néanmoins régis par les mêmes règles que les choses (art. 641a al. 1 CC);
- les droits, en particulier les droits pécuniaires, qui permettent d'utiliser une chose ou qui produisent des revenus et qui sont cessibles (par exemple, une part de copropriété d'un immeuble, un droit de source ou de superficie immatriculés au registre foncier – qui sont tous trois assimilés à des immeubles en vertu de l'art. 655 al. 2 CC – ou encore une créance)⁸.

L'unité du patrimoine joue un rôle en ce qui concerne les dettes, celles-ci représentant le passif du patrimoine⁹. Dans le cadre de l'usufruit, on parle de «patrimoine net», c'est-à-dire de la part entre les actifs et les passifs (pour les détails, voir *infra* V/C/1)¹⁰.

2. Les biens immatériels sont toutes les créations de nature intellectuelle. Seuls certains biens immatériels sont protégés par la loi¹¹. Font ainsi l'objet d'une protection:

- les œuvres littéraires et artistiques, les inventions, les signes distinctifs, les designs, les topographies de circuits semi-conducteurs, qui font l'objet d'un droit exclusif subjectif et qui sont protégés par les règles de la propriété intellectuelle au sens étroit (LDA, LBI, LPM, LDes, LTo);
- d'autres biens immatériels, considérés comme proches de ceux qui sont protégés par les règles de propriété intellectuelle au sens étroit, qui sont ponctuellement protégés; cette seconde catégorie de biens ne fait pas l'objet d'un droit exclusif subjectif mais d'un droit exclusif conférant seulement à son titulaire des moyens de défense lorsqu'une utilisation indue ressort des circonstances; les biens immatériels concernés sont la raison de commerce, le savoir-faire, les secrets d'affaire, la clientèle, etc.¹².

B. L'entreprise individuelle

L'entreprise individuelle n'est pas définie dans la loi. Il s'agit cependant d'une entité juridique au sens de l'Ordonnance sur le registre du commerce (art. 2 let. a ch. 1 ORC). En doctrine, l'entreprise individuelle est définie comme «une personne physique qui exploite une entreprise commerciale sous son propre nom et sous sa propre responsabilité»¹³.

Le titulaire de l'entreprise individuelle est indépendant. L'activité est exercée par une seule personne physique dirigeante, le cas échéant avec des auxiliaires salariés ou non (fondés de procuration, mandataires, employés, membres de la famille, etc.)¹⁴.

Malgré le texte de l'art. 2 let. a ch. 1 ORC qui précise qu'une entreprise individuelle est une entité juridique au sens de l'ORC, l'entreprise individuelle ne constitue pas un sujet de droit distinct. Cela implique que la fortune de l'entreprise individuelle ne forme pas un patrimoine séparé et que l'entrepreneur individuel supporte tous les risques liés à l'activité

⁷ STEINAUER, T. I, N 107 s.

⁸ BK-LEEMANN, art. 773–774 CC N 4 ss; BSK-MÜLLER, art. 773–774 CC N 6; ZK-BAUMANN, art. 773–775 CC N 7; STEINAUER, T. III, N 2489.

⁹ FARINE FABBRO, p. 23; STEINAUER, T. III, N 2494.

¹⁰ BK-MEIER-HAYOZ, S. T., N 151 ss; STEINAUER, T. I, N 88 s. et T. III, N 2494.

¹¹ BENHAMOU, p. 308; TROLLER, p. 32; TROLLER, Précis, p. 20 s.

¹² BENHAMOU, p. 310; TROLLER, p. 42; TROLLER, Précis, p. 28.

¹³ MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 26 N 2.

¹⁴ En cela, l'entreprise individuelle se distingue de la société commerciale qui nécessite la collaboration d'au moins deux personnes inscrites au registre du commerce (MONTAVON ET AL., p. 115 ss).

économique et ce au-delà de la fortune de l'entreprise, sur tous ses biens privés, directement et indéfiniment (pour les détails, voir *infra* VI/B)¹⁵.

L'art. 934 CO règle l'obligation d'inscription des entreprises au registre du commerce. En ce qui concerne les entreprises individuelles, cet article est concrétisé par l'art. 36 al. 1 ORC qui prévoit que toute personne physique qui exploite une entreprise en la forme commerciale et qui obtient, sur une période d'une année, une recette brute de 100'000 francs au moins (chiffre d'affaires annuel) doit requérir l'inscription de son entreprise individuelle au registre du commerce. L'art. 36 al. 2 ORC prévoit que les personnes qui ne sont pas soumises à l'obligation de s'inscrire peuvent requérir l'inscription au registre du commerce de leur entreprise individuelle.¹⁶ La distinction est importante car les modalités de la constitution d'un usufruit sur une entreprise diffèrent si cette dernière est inscrite au registre du commerce (la constitution de l'usufruit est soumise à la Loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine) ou si elle ne l'est pas (un usufruit doit être constitué sur chaque objet du patrimoine) (pour les développements, voir *infra* IV/A).

Concernant la raison de commerce, celui qui est seul à la tête d'une maison doit prendre comme élément essentiel de la raison de commerce son nom de famille avec ou sans prénom (s) (art. 945 al. 1 CO). Lorsque la raison de commerce contient d'autres noms de famille, le nom de famille du titulaire doit être mis en évidence (par exemple, en cas de reprise d'une maison par une personne seule). Lorsqu'un usufruit est constitué sur une entreprise, les parties doivent déterminer quel(s) nom(s) doi(ven)t figurer dans la raison de commerce (pour les développements, voir *infra* IV/C).

Le titulaire d'une raison individuelle inscrite au registre du commerce est soumis à l'obligation de tenir une comptabilité selon les art. 957 ss CO dès qu'un chiffre d'affaires supérieur à 500'000 francs est réalisé pendant l'exercice précédent. Pour un montant inférieur, la comptabilité peut se limiter aux recettes, aux dépenses et au patrimoine sous réserve du respect du principe de régularité (art. 957 et 958c CO). Toutefois, lorsqu'une entreprise est grevée d'un usufruit, l'usufruitier est tenu de tenir une comptabilité sur laquelle le nu-propriétaire a un droit de regard (pour les développements, voir *infra* V/A/1).

C. L'usufruit

L'usufruit est la servitude qui confère à une personne déterminée la jouissance complète d'une chose ou d'un droit (art. 745 al. 2 CC). Il permet de tirer toutes les utilités du bien, sans en entamer la substance¹⁷. Il comprend à la fois un droit d'usage et un droit de jouissance (art. 755 al. 1 CC). Par conséquent, pendant la durée de l'usufruit, il ne reste provisoirement au propriétaire que la nue-propriété. La nue-propriété comprend le pouvoir de disposer de l'objet grevé et la perspective de recouvrer la plénitude des facultés de maîtrise à l'expiration du droit.

L'usufruit est une servitude personnelle proprement dite, qui est indissolublement liée à la personne de son titulaire :

- l'usufruit comme tel est incessible; seul son exercice peut être transféré à un tiers (art. 758 CC);

¹⁵ MONTAVON ET AL., p. 115 ss.

¹⁶ Les art. 934 CO et 36 ORC seront modifiés, respectivement abrogés le 1^{er} janvier 2021. Le nouvel art. 931 al. 1 et 3 CO, qui entrera en vigueur à la même date, réglementera la situation de la même manière.

¹⁷ FARINE FABRO, p. 6; PIOTET, N 497.



- il est intransmissible; il ne passe pas aux héritiers, mais s'éteint à la mort de l'usufruitier (art. 749 CC).

Ces restrictions résultent du fait que l'usufruitier a la pleine jouissance de l'objet grevé; il en épuise dès lors la valeur économique aussi longtemps que dure son droit. Pour cette raison, l'usufruit doit s'éteindre au plus tard à la mort de l'usufruitier (ou après cent ans s'il s'agit d'une personne morale) (art. 749 CC). Sinon, la propriété serait définitivement vidée de sa substance¹⁸.

III. Les objets d'une entreprise individuelle et les types d'usufruits qui les grevent

L'art. 745 al. 1 CC prévoit que l'usufruit peut porter sur un patrimoine. C'est en particulier le cas pour les usufruits légués (art. 473 et 484 al. 2 CC)¹⁹. Cependant, en vertu du principe de spécialité, un patrimoine comme tel ne peut pas être objet de droits réels puisqu'il ne forme pas une unité au sens des droits réels²⁰. Ainsi l'usufruit sur un patrimoine n'est pas une forme particulière d'usufruit. Il représente plutôt la somme des usufruits portant sur les choses et les droits qui composent ce patrimoine²¹.

Comme le patrimoine, l'entreprise n'est pas en soi un objet de droits réels²². Par conséquent, en présence d'un usufruit sur une entreprise, chaque élément du patrimoine de l'entreprise est grevé d'un usufruit. Le type d'usufruit dépend de l'objet grevé. L'art. 772 CC prévoit que les choses consommables font l'objet d'un quasi-usufruit (*infra* A), que les objets évalués font l'objet d'un usufruit de disposition (*infra* B) et qu'un usufruit proprement dit greve les autres biens (*infra* C). La règle est dispositive, mais il est vrai que certains biens se prêtent mieux à certains types d'usufruits.

A. Les choses consommables

Les choses consommables sont grevées d'un quasi-usufruit (art. 772 al. 1 et 3 CC) qui octroie, outre l'usage et la jouissance, le droit de disposer de la chose qui en est l'objet. L'usufruitier en devient par conséquent propriétaire de plein droit, sauf convention contraire et le «nu-propriétaire» n'a qu'une créance tendant au paiement de la valeur des biens (art. 772 al. 1 CC)²³. Ces éléments font que le quasi-usufruit ne donne en réalité pas lieu à la constitution d'un droit réel limité et les règles sur les devoirs de l'usufruitier (conservation, assurance et restitution) ne s'appliquent pas²⁴. L'usufruitier n'a donc pas le devoir de remplacer les choses dont il dispose; il est uniquement tenu de verser au «nu-propriétaire», à la fin de l'usufruit, un montant équivalant à la valeur qu'avaient les biens au moment de la

¹⁸ STEINAUER, T. III, N 2406.

¹⁹ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 2; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 9; STEINAUER, T. III, N 2493.

²⁰ ATF 86 II 451/460, JdT 1961 I 467/473; BSK ZGB II-MÜLLER, art. 745 CC N 12 et art. 766 CC N 1; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 6; PIOTET, N 682; RIEMER, p. 75 N 4; STEINAUER, T. I, N 87 et 90 et T. III, N 2414 et 2493 ss.

²¹ ATF 86 II 451/460, JdT 1961 I 467/473; STEINAUER, T. I, N 90.

²² L'unité de l'entreprise apparaît toutefois notamment en droit des obligations (voir en particulier les art. 181 CO et 1 ss LFus) et en droit agraire (art. 7, 11 ss et 40 ss LDFR) (STEINAUER, T. I, N 95). En outre, l'unité de l'entreprise se manifeste en relation avec les dettes qui constituent le passif du patrimoine (art. 766 CC): l'usufruit porte sur le patrimoine net (pour les détails, voir *infra* V/C/1).

²³ WIELAND, art. 745 CC N 5 et art. 772 CC N 2; FARINE FABBRO, p. 17 s.; PIOTET, N 503; PIOTET P., p. 91; STEINAUER, T. III, N 2485a.

²⁴ PIOTET, N 503; STEINAUER, T. III, N 2485.

constitution de l'usufruit. En revanche, l'usufruitier peut être amené à fournir des sûretés (art. 760 al. 2 CC) ou à établir un inventaire authentique au sens de l'art. 763 CC.

Parmi les biens d'une entreprise, les choses suivantes font en principe l'objet d'un quasi-usufruit:

- *les stocks de marchandises* (par exemple, les articles de masse et les denrées alimentaires); ces biens étant destinés à être aliénés, l'usage et la jouissance ne suffisent pas; le quasi-usufruit (ou éventuellement l'usufruit de disposition; *infra* III/B) octroie à l'usufruitier le pouvoir d'en disposer²⁵;
- *les biens destinés à la consommation* (par exemple, le combustible destiné à chauffer le bâtiment abritant l'entreprise); il s'agit de choses consommables qui font en principe l'objet d'un quasi-usufruit;
- *les papiers-valeurs au porteur*; il s'agit de choses consommables qui, à ce titre, font en principe l'objet d'un quasi-usufruit;
- *les créances*; ces droits font en principe l'objet d'un usufruit proprement dit; toutefois, la constitution d'un usufruit sur une créance peut être source de désaccords et nuire à la bonne gestion de ces droits car les actes d'administration nécessitent en principe le concours de l'usufruitier et du nu-propiétaire²⁶; pour cette raison, l'usufruitier peut transformer son droit en quasi-usufruit en exigeant, dans les trois mois à compter de la constitution de l'usufruit, la cession de la créance (art. 775 al. 1 CC qui renvoie à 772 al. 1 CC); l'usufruitier doit fournir des sûretés, à moins que le nu-propiétaire n'y ait renoncé (art. 775 al. 2 et 3 CC).

B. Les choses évaluées

Les choses évaluées font en principe l'objet d'un usufruit de disposition (art. 772 al. 2 et 3 CC), qui est un usufruit proprement dit présentant la caractéristique de pouvoir être transformé en quasi-usufruit par la volonté de l'usufruitier. Celui-ci peut librement disposer des choses grevées, mais il devient alors comptable de leur valeur (art. 772 al. 2 CC). Au moment où l'usufruitier dispose de ces choses, il en devient propriétaire et le droit du nu-propiétaire est remplacé par une créance tendant au versement d'une somme équivalant à la valeur de la chose au début du droit²⁷. Toutefois, s'il s'agit de matériel d'exploitation agricole ou d'un fonds de marchandises, l'usufruitier peut, au lieu d'en rembourser la valeur, rendre d'autres choses semblables (art. 772 al. 3 CC). Si l'usufruitier vend une chose évaluée pour en acquérir une autre, l'usufruit ne se reporte pas sur cette dernière, car l'art. 772 al. 2 CC ne prévoit pas de subrogation réelle. De même, lorsque la vente d'une chose évaluée permet d'en acquérir une autre, cette dernière n'est pas grevée d'usufruit. La situation est donc identique à celle qui prévaut en relation avec le quasi-usufruit²⁸.

Parmi les biens d'une entreprise, les choses suivantes font en principe l'objet d'un usufruit de disposition, pour autant qu'elles aient été évaluées²⁹:

- *les objets utiles à l'entreprise* (par exemple, le matériel de bureau, les machines, les immeubles d'investissements);

²⁵ KELLERHALS, p. 276; PIOTET, N 692.

²⁶ STEINAUER, T. III, N 2492j.

²⁷ FARINE FABBRO, p. 18; KELLERHALS, p. 292; PIOTET, N 504; STEINAUER, T. III, N 2484 ss.

²⁸ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 772 CC N 12; ZK-BAUMANN, art. 772 CC N 14; STEINAUER, T. III, N 2486b; *contra*: BK-LEEMANN, art. 772 CC N 15.

²⁹ KELLERHALS, p. 275.



- les stocks de certaines marchandises consommables qui se transforment lentement et/ou nécessitent d’être entreposées longtemps;
- les stocks de marchandises rares et précieuses qui ne se vendront pas nécessairement pendant la durée de l’usufruit (par exemple, des antiquités ou des bijoux).

C. Les autres choses

L’usufruit proprement dit (art. 746 à 767 CC), qui correspond à la notion qui a été présentée plus haut (*supra* II/C), grève en principe tous les biens qui ne sont pas expressément soumis à un quasi-usufruit ou à un usufruit de disposition³⁰. Si ces biens sont remplacés pour les besoins de l’entreprise (par exemple, en cas d’usure ou de progrès technique), l’usufruit ne s’étend en principe pas automatiquement aux biens nouvellement acquis; la situation est la même si le bien a été acquis en remploi d’un bien figurant dans le patrimoine, à moins que la loi ne prévoie expressément la subrogation (voir notamment les art. 774 al. 2 et 750 al. 3 CC)³¹.

Parmi les biens d’une entreprise, les choses suivantes peuvent faire l’objet d’un usufruit proprement dit:

- les immeubles;
- les machines, si elles n’ont pas été évaluées;
- les droits (par exemple, des créances [pour autant que l’usufruitier n’ait pas demandé la cession de la créance, *supra* III/A], les papiers-valeurs nominatifs, le contrat de bail pour les locaux de l’entreprise);
- les biens immatériels protégés par la propriété intellectuelle (par exemple, les œuvres littéraires et artistiques, les inventions, les signes distinctifs, les designs, les topographies de circuits semi-conducteurs)³².

Les biens immatériels qui n’entrent pas dans le champ d’application des lois de propriété intellectuelle, à savoir la raison de commerce, la clientèle, les secrets d’affaires, jouissent tout de même d’une certaine protection. Ils peuvent faire l’objet d’un usufruit et ainsi entrer dans la jouissance de l’usufruitier³³. Cela permet à l’usufruitier d’exiger du nu-propiétaire qu’il s’abstienne de faire concurrence à l’usufruitier et qu’il lui communique les secrets d’affaires³⁴.

IV. La constitution d’un usufruit sur une entreprise individuelle

Les règles liées à la constitution d’un usufruit diffèrent si l’usufruit est constitué entre vifs (*infra* A) ou pour cause de mort (*infra* B). La constitution d’un usufruit sur une entreprise entraîne en outre une modification de la raison de commerce (*infra* C).

³⁰ BK-LEEMANN, art. 766 CC N 19 ss; BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 11; CR CC II-FARINE FABBRO, art. 766 CC N 9; FARINE FABBRO, p. 16 ss; KELLERHALS, p. 277; PIOTET, N 692.

³¹ BK-LEEMANN, art. 766 CC N 1; BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 3; PIOTET, N 683; STEINAUER, T. III, N 2494.

³² BENHAMOU, p. 318; FARINE FABBRO, p. 22 s.; PIOTET, N 621 ss.

³³ ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 32 s.; PIOTET, N 697 concernant la raison de commerce; *contra*: KELLERHALS, p. 277, qui estime que de tels droits ne peuvent pas faire l’objet d’un usufruit et doivent être convenus dans un contrat innommé.

³⁴ CR CC II-FARINE FABBRO, art. 766 CC N 9; PIOTET, N 692.

A. La constitution d'un usufruit entre vifs

Lorsque le propriétaire d'une entreprise individuelle constitue un usufruit de son vivant sur cette entreprise, il en devient nu-propriétaire et le bénéficiaire de la servitude devient usufruitier de l'entreprise, respectivement des biens qui en font partie. La constitution d'un tel usufruit est différente si l'entreprise individuelle est inscrite au registre du commerce (*infra* 2) ou si elle ne l'est pas (*infra* 1).

1. La constitution d'un usufruit sur une entreprise individuelle qui n'est pas inscrite au registre du commerce

La constitution d'un usufruit sur une entreprise individuelle qui n'est pas inscrite au registre du commerce³⁵ nécessite la constitution d'un usufruit sur chaque bien qui la compose, les exigences de forme valables pour l'objet en cause devant être respectées³⁶. Les règles applicables sont, sauf disposition contraire, les règles de la propriété, aussi bien mobilière qu'immobilière (art. 746 al. 2 CC).

La constitution de chaque usufruit nécessite un titre d'acquisition (qui sera le plus souvent un contrat constitutif de servitude, mais qui peut également être un contrat de partage ou la loi elle-même), puis une opération d'acquisition, à la fin de laquelle la servitude prend naissance. La forme de ces actes diffère en fonction de leur objet :

- *pour les immeubles*, le titre d'acquisition prend en principe la forme d'un contrat constitutif de servitude en la forme authentique³⁷; l'opération d'acquisition consiste dans l'inscription de la servitude au registre foncier (art. 746 al. 1 CC);
- *pour les meubles*, le titre d'acquisition ne nécessite aucune forme particulière; l'opération d'acquisition consiste dans le transfert de la possession (art. 746 al. 1 CC);
- *pour les droits*, le titre d'acquisition ne nécessite aucune forme particulière (y compris pour les cédulas hypothécaires de registre et les titres intermédiés); l'opération d'acquisition diffère selon le droit dont il est question; ainsi, lorsque la créance n'est pas incorporée dans un papier-valeur, l'opération d'acquisition consiste dans la cession écrite en vue d'usufruit (art. 165 al. 1 CO par analogie); la remise d'aucun document n'est nécessaire mais s'il en existe un, l'usufruitier peut le demander; lorsque la créance est incorporée dans un papier-valeur (par exemple, les obligations, les actions, les cédulas hypothécaires sur papier), l'opération d'acquisition consiste dans le transfert de possession du titre; lorsqu'il s'agit d'une cédula hypothécaire de registre, l'opération d'acquisition consiste dans l'inscription de la servitude au registre foncier (art. 859 al. 3 CC);
- *pour les biens immatériels* (marque, brevet, etc.)³⁸, le titre d'acquisition prend la forme d'un contrat constitutif en la forme écrite (art. 17 LPM et 33 al. 2bis LBI) et l'opération d'acquisition consiste dans l'inscription au registre (art. 19 LPM et 33 al. 3 LBI).

Il est vivement conseillé aux parties au contrat d'établir, en outre, un inventaire authentique au sens de l'art. 763 CC. Cette démarche se justifie d'autant plus que certains biens font l'objet de quasi-usufruits ou d'usufruits de disposition.

³⁵ Comme mentionné précédemment (*supra* II/B), le cas est plutôt rare car l'inscription est obligatoire dès qu'une entreprise individuelle obtient une recette annuelle brute de 100'000 francs au moins (chiffre d'affaires annuel).

³⁶ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 746 CC N 6 et art. 766 CC N 1 ss; ZK-BAUMANN, art. 746 N 6, 8 et 41; PIOTET P., p. 115 s.

³⁷ La forme écrite est toutefois suffisante lorsque la constitution de l'usufruit est prévue dans un contrat de partage successoral (art. 634 al. 2 CC).

³⁸ OFK-BICHSEL/MAUERHOFER, art. 746 CC N 6; PIOTET, N 639; PIOTET P., p. 112.



2. La constitution d'un usufruit sur une entreprise individuelle inscrite au registre du commerce

L'art. 181 al. 4 CO renvoie aux art. 69 ss LFus pour le transfert du patrimoine appartenant à des entreprises, notamment individuelles, qui sont inscrites au registre du commerce. Lorsqu'il s'agit de constituer un usufruit sur ce patrimoine, il convient d'appliquer par analogie les règles du transfert complet d'un tel patrimoine³⁹. En effet, dans la mesure où le titulaire peut transférer l'ensemble des facultés de cette manière, il doit *a fortiori* être possible d'en transférer certaines, à savoir l'usage et la jouissance. Cette conception est confirmée par l'art. 70 al. 4 ORF qui renvoie, pour la constitution d'un usufruit par transfert de patrimoine, à l'art. 66 al. 1 let. e ORF traitant de l'acquisition de la propriété lorsque le transfert relève de la Loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine.

La constitution de cet usufruit nécessite un titre d'acquisition, puis une opération d'acquisition, à la fin de laquelle la servitude prend naissance. Les étapes sont les suivantes:

1. *Le titre d'acquisition* doit tout d'abord être établi: le contrat constitutif d'usufruit par transfert de patrimoine revêt la forme écrite (art. 70 al. 2, 1^e phr. LFus). Un inventaire énumère tous les actifs et les passifs faisant l'objet du contrat constitutif d'usufruit. Si les biens transférés comprennent des immeubles, les parties correspondantes du contrat doivent revêtir la forme authentique (art. 70 al. 2, 2^e phr. LFus). Un acte authentique unique suffit, même lorsque les immeubles sont situés dans différents cantons. L'acte authentique est alors établi par un officier public au siège du sujet transférant (art. 70 al. 2 *in fine* LFus).
2. *L'opération d'acquisition* doit ensuite être effectuée: le transfert des biens se fait par succession universelle entre vifs dès l'inscription de la mutation au registre du commerce. À cette date, l'ensemble des actifs et passifs énumérés dans l'inventaire sont transférés de par la loi au sujet reprenant (art. 73 al. 2 LFus).
3. *L'inscription au registre foncier* n'a qu'un effet déclaratif. Pour que cette inscription soit opérée, l'art. 104 al. 2 let. c LFus exige que l'inscription soit requise immédiatement après la date à laquelle l'opération déploie ses effets⁴⁰. L'art. 66 al. 1 let. e ORF, applicable par renvoi de l'art. 70 al. 4 ORF, précise que le justificatif relatif au titre consiste dans les deux éléments suivants:
 - un extrait légalisé du registre du commerce du sujet transférant l'immeuble;
 - un extrait légalisé de la partie du contrat de transfert concernant l'immeuble transféré.

B. La constitution d'un usufruit pour cause de mort

La constitution d'un usufruit, en tant qu'instrument de planification successorale, est l'un des moyens mis à la disposition du *de cuius* pour faire un legs (art. 473 et 484 al. 2 CC). Dans ce cas également, la constitution de l'usufruit nécessite un titre d'acquisition, puis une opération d'acquisition, à la fin de laquelle la servitude prend naissance. Les étapes sont les suivantes:

1. *Le titre d'acquisition* est une disposition pour cause de mort portant legs d'usufruit: elle doit revêtir la forme du testament ou du pacte successoral (art. 498 ss CC). Le disposant peut prévoir la constitution d'un usufruit sur tout son patrimoine, sur une partie de son patri-

³⁹ STEINAUER, T. III, N 2424.

⁴⁰ Voir également STEINAUER, T. II, N 2121 ss.

moine comprenant l'entreprise ou uniquement sur l'entreprise. Le légataire est en principe un tiers, mais il peut aussi s'agir d'un héritier (legs précipitaire, art. 486 al. 3 CC).

2. *L'opération d'acquisition* se fait de la même manière que lorsqu'il s'agit d'un acte entre vifs, étant précisé que :

- le légataire étant un successeur particulier, il n'est en principe pas héritier et ne fait pas partie de la communauté héréditaire; il ne dispose que d'une créance en délivrance du legs qu'il doit faire valoir contre le débiteur du legs (en général, l'ensemble des héritiers, mais parfois un seul héritier, voire un légataire) (art. 562 CC)⁴¹;
- l'usufruit ne prend dès lors pas naissance à la mort du *de cuius*, mais plus tard, lors du transfert de la possession par le(s) débiteur(s) du legs ou l'inscription au registre foncier effectuée à la requête du (des) débiteur(s) du legs (art. 563 CC).

C. La détermination de la raison de commerce

L'art. 938 CO⁴², complété par l'art. 39 ORC, prévoit que lorsqu'une entreprise individuelle cesse d'exister ou est cédée à un tiers, sa radiation au registre du commerce doit être requise par les anciens titulaires ou leurs héritiers. En effet, celui qui est seul à la tête d'une maison doit prendre comme élément essentiel de la raison de commerce son nom de famille avec ou sans prénom(s) (art. 945 al. 1 CO).

Lors de la constitution d'un usufruit sur une entreprise individuelle, l'usufruitier prend la tête de l'entreprise, raison pour laquelle il est nécessaire que son nom figure dans la raison de commerce. Une controverse existe sur la question de savoir si l'usufruitier peut, respectivement doit reprendre le nom du nu-propiétaire dans la nouvelle raison de commerce si ce dernier ou ses héritiers le désirent. À mon sens, comme le dit à juste titre Baumann, «le nom de l'entreprise fait partie du «tout» transféré à l'usufruitier pour une durée plus ou moins longue. Pour cette raison, le nom du nu-propiétaire doit continuer à figurer si le nu-propiétaire le désire»⁴³. Si c'est l'usufruitier qui souhaite utiliser une raison de commerce comprenant le nom du nu-propiétaire, il doit obtenir l'autorisation de ce dernier⁴⁴; le contrat constitutif d'usufruit constitue une telle autorisation⁴⁵.

V. Les effets d'un usufruit sur une entreprise individuelle

L'usufruitier a la possession, l'usage et la jouissance de la chose (art. 755 CC). Le but de cette contribution n'est pas d'énumérer ces différents droits et obligations, mais d'en analyser certains qui présentent des particularités intéressantes en relation avec une entreprise, à savoir la conduite de l'entreprise par l'usufruitier (*infra* A), la répartition des bénéfices et des pertes (*infra* B) et la répartition des charges entre l'usufruitier et le nu-propiétaire (*infra* C).

⁴¹ STEINAUER, Le droit des successions, N 531.

⁴² Dès le 1^{er} janvier 2021, ce sera l'art. 933 al. 3 CO qui renverra à l'art. 39 ORC.

⁴³ ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 33; *contra*: BK-LEEMANN, art. 766 CC N 25.

⁴⁴ Cette obligation ressortait de l'art. 953 CO relatif à la reprise d'une maison existante qui a été supprimé le 1^{er} juillet 2016. L'obligation n'a pas été supprimée mais relève dorénavant du droit de la propriété immatérielle et non du droit des raisons de commerce.

⁴⁵ PIOTET, N 697.



A. La conduite de l'entreprise par l'usufruitier

L'usufruitier a le droit de procéder aux actes d'administration en rapport avec l'usage et la jouissance de la chose, sans avoir à requérir le consentement ou le concours du nu-propiétaire⁴⁶. Ce droit de gestion de la chose comprend également l'obligation d'observer les règles d'une bonne administration (art. 755 al. 3 CC) (*infra* 1) et de conserver la substance de l'entreprise (art. 764 CC) (*infra* 2). Les droits et les obligations de l'usufruitier se trouvent dès lors en étroite relation.

1. Les droits de gestion et l'obligation corrélative d'observer les règles d'une bonne administration

Dans le cadre d'une entreprise, l'usufruitier a le droit et l'obligation d'administrer l'entreprise, avec les pouvoirs de disposition que cela implique: il en est le chef et l'exploite en son nom⁴⁷. Cela signifie qu'il fait les commandes, conclut les contrats, s'occupe de la correspondance, engage le personnel, décide de l'organisation du travail, conduit les procès liés à l'exploitation, etc. En revanche, il ne peut mener seul les procès qui concernent les litiges en relation avec les limites du bien-fonds ou avec les inventions ou les patentes; il le fait d'entente avec le nu-propiétaire.

Concernant les choses faisant l'objet d'un usufruit de disposition ou d'un quasi-usufruit, il en est le seul propriétaire mais leur valeur doit rester stable (par exemple, les stocks de marchandises ne doivent pas se rétrécir)⁴⁸.

L'usufruitier a l'obligation de tenir une comptabilité en bonne et due forme et cela même si les conditions de l'art. 957 CO ne sont pas remplies car le nu-propiétaire a un droit de regard sur la comptabilité⁴⁹.

Si l'usufruitier se rend compte qu'il manque d'aptitudes personnelles pour gérer une entreprise, il doit trouver avec le nu-propiétaire une solution pour la gestion de l'entreprise ou céder l'exercice de son droit à un tiers qualifié (art. 758 CC)⁵⁰. Lorsque l'usufruit porte sur un patrimoine, il peut en céder toutes les utilités en bloc (c'est-à-dire donner l'entreprise à bail à un tiers), gratuitement ou moyennant un prix ou un loyer. La possibilité de céder l'exercice peut être supprimée⁵¹.

L'obligation d'observer les règles d'une bonne administration est sanctionnée, à l'extinction de l'usufruit, par l'action en responsabilité (art. 752 CC).

2. L'obligation de conserver la substance de l'entreprise

L'usufruitier est tenu de conserver la substance de la chose (art. 764 al. 1 CC), ce qui implique qu'il doit entretenir la chose à ses frais, à savoir la maintenir en état⁵². Il doit être en mesure d'effectuer son devoir de restitution de manière complète à n'importe quel moment.

⁴⁶ OFK-BICHSEL/MAUERHOFER, art. 755 CC N 5; ZK-BAUMANN, art. 755 CC N 22; STEINAUER, T. III, N 2430.

⁴⁷ ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 27; KELLERHALS, p. 291; PIOTET, N 693.

⁴⁸ KELLERHALS, p. 291.

⁴⁹ ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 30.

⁵⁰ ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 29.

⁵¹ STEINAUER, T. III, N 2438a.

⁵² L'usufruitier ne doit toutefois pourvoir qu'à l'entretien ordinaire (BSK ZGB II-MÜLLER, art. 764 CC N 3; OFK-BICHSEL/MAUERHOFER, art. 764 CC N 3; ZK-BAUMANN, art. 764-765 CC N 6; KELLERHALS, p. 308 s.; FEINBERG, p. 526 ss; FARINE FABBRO, p. 174; STEINAUER, T. III, N 2443). En outre, il ne répond pas de la dépréciation causée par l'usage normal de la chose, pas plus que de la destruction par cas fortuit (art. 752 al. 1 et 3 CC). L'usufruitier n'est donc pas tenu de sauvegarder de façon absolue la substance de la chose (BK-LEEMANN, art. 764 CC N 2; STEINAUER, T. III, N 2443). Il n'a pas non plus le devoir d'entreprendre les travaux plus importants (les réparations ou les autres mesures indispensables à la conservation de la chose). Il est en

Ainsi, il doit conserver les biens objets d'un usufruit proprement dit et en outre, s'assurer de la conservation de l'entreprise dans son existence, ses particularités et sa valeur. En effet, l'entreprise forme un tout dont les particularités doivent être conservées⁵³. S'il s'agit d'un magasin (alimentation, vêtements, outillage, etc.), l'usufruitier ne peut pas en modifier le type; s'il s'agit d'une activité (maçonnerie, électricité, esthétique, etc.), celle-ci ne peut pas être changée.

De la même manière, la structure fondant les profits et les risques ne doit pas être modifiée fondamentalement. En revanche, si la conjoncture est mauvaise, l'usufruitier peut réduire l'assortiment⁵⁴. Une modification essentielle ou une augmentation de la prise de risque peut être contestée sur la base des art. 759 ss CC.

B. La répartition des bénéfices et des pertes

L'usufruitier a un droit de jouissance sur l'objet de l'usufruit (art. 755 al. 1 CC). Cela signifie qu'il a le droit de percevoir les bénéfices engendrés par la chose (*infra* 1), mais qu'il doit également supporter d'éventuelles pertes (*infra* 2).

1. La perception des bénéfices par l'usufruitier

Dans le cadre d'un usufruit portant sur une entreprise, l'usufruitier a un droit de jouissance lui procurant le *bénéfice net annuel* établi par l'inventaire, le bilan et le compte de pertes et profits⁵⁵. On obtient le bénéfice net annuel en soustrayant toutes les dépenses et les impôts des revenus de l'entreprise.

Le nu-proprétaire a un droit de regard sur l'inventaire, le bilan et le compte de pertes et profits, notamment pour vérifier que l'usufruitier prévoit des amortissements suffisants.

Concernant les bénéfices de la première et de la dernière année de l'usufruit, ils doivent, sauf convention contraire, être partagés entre le nu-proprétaire et l'usufruitier au *pro rata* de la durée de l'usufruit si ce dernier n'a pas commencé le 1^{er} janvier et/ou ne s'est pas terminé le 31 décembre (art. 757 CC)⁵⁶.

En cas de legs d'usufruit, ce dernier n'est constitué que postérieurement au décès du *de cuius*, par les héritiers, sur la base de la créance que fait valoir le légataire (*supra* IV/B). La question qui se pose est celle de savoir si les fruits nés après l'ouverture de la succession mais avant la constitution de l'usufruit, vont aux héritiers, alors pleins propriétaires, ou au futur usufruitier, qui n'a à ce moment qu'une créance tendant à la constitution de l'usufruit. La réponse à cette question est controversée en doctrine. La doctrine dominante estime qu'il convient d'interpréter la volonté du *de cuius* en ce sens qu'il a entendu inclure dans le legs les fruits produits entre l'ouverture de la succession et la constitution de l'usufruit⁵⁷. Cette approche, qui est à première vue contradictoire avec l'art. 757 CC, se justifie dans la mesure où le but du legs est d'assurer l'entretien du légataire dès le décès et/ou d'éviter le partage de la succession (c'est en particulier le cas lorsqu'il s'agit d'un legs basé sur l'art. 473 CC). Elle

revanche tenu d'aviser le propriétaire de la nécessité de les faire et de supporter leur exécution (art. 764 al. 2 CC).

⁵³ KELLERHALS, p. 307; PIOTET, N 583.

⁵⁴ KELLERHALS, p. 307.

⁵⁵ CR CC II-FARINE FABBRO, art. 766 CC N 10; KELLERHALS, p. 298.

⁵⁶ KELLERHALS, p. 301; PIOTET, N 560.

⁵⁷ BK-LEEMANN, art. 757 CC N 3; BSK ZGB II-HUWILER, art. 485 CC N 27 ss; ZK-BAUMANN, art. 757 CC N 6 ss; KELLERHALS, p. 301; PIOTET, N 561; STEINAUER, T. III, N 2437b; *contra*: BSK ZGB II-MÜLLER, art. 757 CC N 7; ZK-ESCHER, art. 485 CC N 6.



repose en outre sur l'esprit de l'art. 485 CC qui ne règle toutefois pas directement cette question⁵⁸.

2. La situation en cas de pertes

En principe, si un exercice annuel se solde par une perte, l'usufruitier la supporte, et cela même sans sa faute⁵⁹. Cela implique que le bénéfice des années suivantes doit servir en premier lieu à compenser cette perte. Ce devoir d'utiliser les bénéfices en priorité pour éponger les dettes découle de l'obligation faite à l'usufruitier de conserver la substance de l'objet de l'usufruit (art. 764 al. 1 CC).

Une question délicate est celle de savoir si l'usufruitier a le droit de se verser un salaire en cas de pertes. En effet, l'entreprise peut constituer, pour l'usufruitier, sa seule source de revenus. Dans ce cas, il lui est nécessaire de prélever un salaire pour subvenir à ses besoins. La doctrine est partagée sur cette question. Selon Piotet, l'usufruitier n'a pas le droit de se verser un salaire en cas de pertes⁶⁰. Kellerhals, au contraire, en invoquant une application par analogie de l'art. 558 CO (art. 556 al. 2 a CO), est d'avis que l'usufruitier peut prélever un salaire même dans ce cas⁶¹. À notre avis, un salaire peut être prélevé en cas de pertes si cela a été expressément convenu dans le contrat constitutif d'usufruit. En revanche, il n'est pas possible de l'accorder sur la base de l'art. 558 CO appliqué par analogie, la situation de l'associé en nom collectif étant différente de celle de l'usufruitier.

Si, à la fin de l'usufruit, une perte subsiste sans que l'usufruitier ne soit en faute (par exemple, la perte est due à la dévalorisation normale de biens appartenant au propriétaire ou à des événements extraordinaires qui n'entrent pas dans les prévisions normales et qui sont à la charge du propriétaire [incendie, etc.]), elle est supportée par le nu-propriétaire⁶². Si une perte fautive subsiste à la fin de l'usufruit, le nu-propriétaire peut en réclamer le remboursement par l'usufruitier⁶³.

C. La répartition des charges entre l'usufruitier et le nu-propriétaire

Les charges liées aux biens grevés de l'usufruit sont réparties entre l'usufruitier (*infra* 1) et le nu-propriétaire (*infra* 2).

1. Les charges qui incombent à l'usufruitier

Comme mentionné précédemment (*supra* II/A), l'usufruitier n'a droit qu'au produit net dégagé de l'entreprise. Cela signifie qu'il doit supporter les charges en relation avec l'usage et la jouissance de celle-ci. Les éléments suivants sont ainsi à sa charge :

- les frais ordinaires d'entretien, d'administration et d'exploitation de la chose (art. 765 al. 1 CC); lorsque l'usufruit porte sur un patrimoine ou une entreprise, les règles d'une bonne administration imposent d'inclure, dans les frais d'exploitation, les amortissements usuels (du matériel, des machines, etc.), de façon à pouvoir procéder, le moment venu, au remplacement des choses usées⁶⁴;

⁵⁸ STEINAUER, T. III, N 2437b.

⁵⁹ BK-LEEMANN, art. 766 CC N 29; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 48; FARINE FABBRO, art. 766 N 10; KELLERHALS, p. 300; PIOTET, N 693.

⁶⁰ PIOTET, N 694.

⁶¹ KELLERHALS, p. 300.

⁶² FARINE FABBRO, art. 766 CC N 10; PIOTET, N 693.

⁶³ FARINE FABBRO, art. 766 CC N 10; PIOTET, N 693.

⁶⁴ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 765 CC N 3; KELLERHALS, p. 324 s.; STEINAUER, T. III, N 2448a.

- le service des intérêts des dettes que l’usufruitier a contractées dans la gestion de l’entreprise⁶⁵;
- le service des intérêts des dettes qui existaient au début de l’usufruit, notamment les intérêts hypothécaires (art. 766 et 765 al. 1 CC)⁶⁶; si les circonstances l’exigent, l’usufruitier peut être dispensé de faire le service des intérêts (art. 766 CC); l’usufruitier peut notamment requérir cette dispense lorsque le montant des intérêts dépasse l’usufruit sur la durée (par exemple, un immeuble financé très fortement avec des fonds tiers, une entreprise non rentable, etc.)⁶⁷ ou lorsque l’existence de nombreuses petites dettes complique inutilement la gestion des biens⁶⁸; toutefois, l’usufruit sur une entreprise engendre une situation particulière car les dettes commerciales forment une unité avec l’entreprise; l’usufruitier ne sera dès lors pas dispensé du service des intérêts si cette action risque de mettre en danger la continuation de l’entreprise⁶⁹;
- les impôts et autres redevances qui sont en relation avec le rendement économique de la chose (art. 765 al. 1 CC); il s’agit par exemple des impôts directs qui grèvent le patrimoine (impôts sur la fortune ou les revenus, impôt foncier), des taxes d’épuration des eaux, de la patente d’auberge, etc.⁷⁰;
- les primes d’assurances usuelles de la chose (art. 767 CC); il s’agit par exemple de l’assurance-incendie, de l’assurance-vol, de l’assurance bris de verre, etc.⁷¹.

Toutes ces charges sont supportées par l’usufruitier en proportion de la durée de son droit (art. 765 al. 1, 2^e phr. CC).

Vis-à-vis des créanciers, c’est en principe le nu-proprétaire qui est débiteur de ces charges, ce qui le met dans une situation inconfortable en cas de défaut de paiement de l’usufruitier. Le nu-proprétaire peut se voir contraint d’acquitter ces frais, puis de se retourner contre l’usufruitier. Une solution à ce problème serait que l’usufruitier reprenne ces dettes à titre externe⁷².

2. Les charges qui incombent au nu-proprétaire

Les charges qui intéressent la valeur propre de l’objet ou qui dépassent les frais ordinaires d’entretien incombent au propriétaire. Les éléments suivants sont ainsi à sa charge⁷³:

- les frais relatifs aux réparations importantes;
- la contribution unique à des travaux d’intérêt public;
- l’impôt sur la distribution d’actions gratuites;
- la contribution de plus-value immobilière;
- les droits d’enregistrement en cas d’aliénation;

⁶⁵ FARINE FABBRO, art. 766 CC N 10.

⁶⁶ BK-LEEMANN, art. 766 CC N 12 s.; BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 8 s.; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 15; LIEBERMANN, p. 71; PIOTET, N 563; STEINAUER, T. III, N 2495.

⁶⁷ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 9 s.

⁶⁸ BK-LEEMANN, art. 766 CC N 18; BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 9 s.; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 12; STEINAUER, T. III, N 2495b.

⁶⁹ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 11; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 12.

⁷⁰ ATF 85 I 115/118, JdT 1960 I 371; BSK ZGB II-MÜLLER, art. 765 CC N 4; VON ERLACH, p. 114 et 130; FARINE FABBRO, p. 193 s.; KELLERHALS, p. 326; OBERSON, p. 24; PIOTET, N 563 et 687; RUF, p. 307; STEINAUER, T. III, N 2495c; ZWAHLEN, p. 372.

⁷¹ KELLERHALS, p. 310 s.

⁷² BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 4; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 17; LIEBERMANN, p. 71; PIOTET, N 564 et 687; PIOTET P., p. 116; STEINAUER, T. III, N 2495.

⁷³ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 765 CC N 5; OFK-BICHEL/MAUERHOFER, art. 765 CC N 4ss; ZK-BAUMANN, art. 764–765 CC N 28; VON ERLACH, p. 27; FARINE FABBRO, p. 192; KELLERHALS, p. 328ss; RUF, p. 300.



- les frais de la mensuration parcellaire;
- l’amortissement et le remboursement total des dettes qui existaient à la constitution de l’usufruit; il faut toutefois rappeler que le droit de jouissance de l’usufruitier n’existe que déduction faite des dettes; il porte donc sur le patrimoine net⁷⁴; cela signifie que le propriétaire n’est tenu de délivrer à l’usufruitier les biens grevés que dans la mesure où ils ne sont pas nécessaires à l’acquittement des dettes existant au moment de la constitution de l’usufruit⁷⁵; le nu-propiétaire peut en outre, tant que dure l’usufruit, exiger de l’usufruitier la remise des biens nécessaires au paiement des dettes exigibles (art. 765 al. 3 CC); le choix des biens à remettre appartient au nu-propiétaire mais la bonne foi lui impose de prendre en considération les intérêts de l’usufruitier; il convient donc en principe de privilégier les moyens liquides (l’argent, les valeurs boursières, etc.)⁷⁶; en cas de non-paiement des dettes par le nu-propiétaire, l’usufruitier peut utiliser les biens grevés de l’usufruit pour s’acquitter de ces dettes, pour autant que cela soit nécessaire pour éviter la réalisation forcée des biens soumis à usufruit⁷⁷; dans les relations avec le créancier, c’est, sauf convention contraire, le nu-propiétaire qui reste débiteur de ces dettes⁷⁸; en effet, comme le créancier n’a aucune relation contractuelle avec l’usufruitier, il ne peut pas exiger de lui qu’il rembourse les dettes⁷⁹.

VI. Les poursuites intentées contre le nu-propiétaire et contre l’usufruitier

Le nu-propiétaire (*infra* A) et l’usufruitier (*infra* B) peuvent être poursuivis par leurs créanciers pour des dettes qu’ils ont contractées dans l’exploitation de l’entreprise ou dans un autre cadre. La poursuite peut se faire:

- par voie de faillite lorsque le débiteur est inscrit au registre du commerce (art. 39 LP);
- en réalisation de gage lorsque la poursuite a pour objet une créance garantie par gage (art. 41 LP);
- par voie de saisie dans les autres cas (art. 42 LP).

A. Les poursuites intentées contre le nu-propiétaire

Il convient de distinguer la situation dans laquelle le nu-propiétaire est poursuivi par voie de saisie (*infra* 1) de celle dans laquelle il est poursuivi par voie de faillite (*infra* 2).

1. Le nu-propiétaire fait l’objet d’une poursuite par voie de saisie

Le nu-propiétaire peut être poursuivi pour des dettes grevant le patrimoine faisant l’objet de l’usufruit ou pour d’autres dettes. Lorsque le nu-propiétaire est poursuivi, tous ses biens, y compris ceux qui sont grevés d’un usufruit, peuvent être saisis puis réalisés, de façon à désintéresser les créanciers.

⁷⁴ BK-LEEMANN, art. 766 CC N 2; BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 5; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 21; FARINE FABBRO, p. 23; KELLERHALS, p. 320; STEINAUER, T. III, N 2494.

⁷⁵ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 5; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 21; STEINAUER, T. III, N 2495.

⁷⁶ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 5; voir également ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 21.

⁷⁷ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 5; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 23; PIOTET, N 556 et 688; STEINAUER, T. III, N 2495.

⁷⁸ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 4; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 17; LIEBERMANN, p. 71; PIOTET P., p. 116; STEINAUER, T. III, N 2495.

⁷⁹ ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 17; PIOTET, N 687 ss et 695.

Lorsqu'un bien grevé d'un usufruit est réalisé, la servitude est en principe maintenue⁸⁰. En effet, les biens immobiliers sont adjudgés avec toutes les charges qui les grèvent (art. 140 LP). La situation est similaire pour les biens mobiliers⁸¹. Toutefois, si l'usufruit est constitué pour cause de mort, les créanciers du *de cuius* ont la priorité sur ses légataires (art. 564 al. 1 CC)⁸². De la même manière, si les conditions de l'action paulienne sont remplies (art. 285 ss LP), le bien objet de l'usufruit peut être réalisé sans l'usufruit.

Lorsqu'un bien est, en sus d'un usufruit, grevé d'un droit de gage, il convient de distinguer deux situations⁸³.

- Si le droit de gage a été constitué après l'usufruit, ce dernier est maintenu en vertu du principe de la priorité dans le temps⁸⁴. Cela signifie que le bien est réalisé grevé de l'usufruit et que l'acquéreur du bien n'en devient que nu-proprétaire. La valeur de réalisation s'en trouve notablement réduite et cela implique que le créancier-gagiste ne sera peut-être pas totalement désintéressé par la réalisation. Celui-ci ne peut pas pour autant s'approprier les fruits du bien. En effet, même si avant leur séparation, les fruits font partie intégrante de la chose et sont dès lors propriété du nu-proprétaire (art. 642 s. CC), l'usufruitier a un droit d'appropriation sur ces fruits dès leur séparation (art. 756 CC s.). Si le créancier n'est pas totalement désintéressé à l'issue de la réalisation, il obtient un certificat d'insuffisance de gage en cas de poursuite en réalisation de gage (art. 158 LP) ou un acte de défaut de biens en cas de poursuite par voie de saisie (art. 149 LP).
- Si le droit de gage a été constitué avant l'usufruit, ce dernier ne sera maintenu que s'il ne lèse pas les droits du créancier-gagiste. Cela signifie qu'il faut procéder à une double mise à prix. La procédure est décrite aux art. 812 CC, 142 LP (par renvoi de l'art. 156 al. 1 LP) et aux art. 56 et 104 ORFI⁸⁵. S'il ressort de la procédure de double mise à prix que la servitude lèse les droits du créancier-gagiste, l'usufruitier subit l'extinction de sa servitude sans contre-prestation, si ce n'est un dédommagement correspondant au maximum à la valeur capitalisée de l'usufruit, à condition que le créancier-gagiste ait été entièrement désintéressé⁸⁶. En effet, en vertu du principe de la publicité du registre foncier (art. 970 al. 4 CC), l'usufruitier devait savoir, au moment de la constitution de la servitude, que le bien était grevé d'un droit de gage; il doit donc en accepter les conséquences.

2. Le nu-proprétaire fait l'objet d'une poursuite par voie de faillite

En cas de poursuite par voie de faillite, les biens du failli entrent en principe dans la masse active.

Lorsque le bien est grevé d'un usufruit, ce dernier doit être reporté à l'état des charges (art. 247 al. 2 LP et art. 125 ORFI pour les immeubles), ce qui signifie que la servitude est en principe maintenue.

⁸⁰ BSK ZGB II-MÜLLER, art. 766 CC N 4; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 18; FARINE FABBRO, Les droits, N 3; PIOTET, N 685.

⁸¹ ATF 123 III 367/370, JdT 1999 II 82/85; 102 Ia 229/234, JdT 1978 II 49/53; STEINAUER, T. III, N 3150.

⁸² ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 18; PIOTET, N 685.

⁸³ PIOTET P., p. 12; STEINAUER, T. II, N 3238 ss et 3242.

⁸⁴ La question n'est réglée de manière détaillée que pour les immeubles, mais ces principes sont également applicables en matière mobilière (ATF 119 III 32/35, JdT 1994 II 175/179; FARINE FABBRO, p. 207; PIOTET, N 559; STEINAUER, T. I, N 149 et T. II, N 3238 et 3240).

⁸⁵ Pour plus de détails, voir FARINE FABBRO, Les droits, N 14 ss; STEINAUER, T. II, N 3241.

⁸⁶ FARINE FABBRO, Les droits, N 23.



Lorsque le bien est, en sus de l'usufruit, grevé d'un droit de gage, il convient de distinguer deux situations.

- Si le droit de gage a été constitué après la constitution de l'usufruit, la situation est analogue à la procédure par voie de saisie (pour les détails, voir *supra* VI/A/1). Même lorsque la procédure de faillite concerne un immeuble, les fruits sont en principe exclus de la masse active malgré le texte de l'art. 33 OAOF qui prévoit que «les fruits civils et naturels produits par les immeubles au cours de la faillite sont portés successivement dans l'inventaire sous un chapitre spécial». En effet, cet article n'est pas applicable en présence d'un usufruit: soit les fruits ne sont pas encore mûrs et ils ne peuvent pas entrer dans la masse active car ce sont des créances futures, soit ils sont mûrs et l'usufruitier a sur eux un droit d'appropriation⁸⁷. Si le créancier n'est pas totalement désintéressé à l'issue de la réalisation, il obtient un acte de défaut de biens (art. 265 LP).
- Si le bien est, en sus de l'usufruit, grevé d'un droit de gage antérieur à la constitution de l'usufruit, la procédure de double mise à prix est applicable à la poursuite par voie de faillite en vertu du renvoi de l'art. 258 al. 2 LP (voir *supra* VI/A/1)⁸⁸.

B. Les poursuites intentées contre l'usufruitier

L'usufruitier peut être poursuivi pour des dettes qu'il a contractées dans le cadre de l'exercice de son usufruit ainsi que pour ses autres dettes personnelles. Face à ses créanciers, l'usufruitier répond sur tout son patrimoine, y compris l'exercice de l'usufruit, les fruits et les biens qui font l'objet d'un quasi-usufruit⁸⁹.

Concernant les dettes contractées dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise individuelle, il convient de distinguer deux situations pour déterminer les modalités de la procédure de poursuite: lorsque l'entreprise individuelle n'est pas inscrite au registre foncier, l'usufruitier est poursuivi par voie de saisie (*infra* 1), alors que lorsque l'entreprise individuelle est inscrite au registre du commerce (soit parce que l'usufruitier est tenu de l'inscrire, soit parce qu'il l'a inscrite volontairement), l'usufruitier est poursuivi par voie de faillite (*infra* 2).

1. L'usufruitier fait l'objet d'une poursuite par voie de saisie

Lorsque la raison individuelle n'est pas inscrite au registre du commerce, la poursuite se fait par voie de saisie. En vertu du principe de spécialité, l'usufruit portant sur une entreprise est constitué de multiples usufruits grevant divers objets (voir *supra* III). Cela implique que différents types d'usufruits coexistent (usufruit proprement dit, quasi-usufruit, usufruit de disposition) et que, par conséquent, les créanciers n'ont pas les mêmes garanties sur tous les objets compris dans l'entreprise⁹⁰.

Concernant l'*usufruit proprement dit*, cela signifie que le bien lui-même ne peut pas être saisi puisqu'il appartient au nu-propiétaire, mais que les droits d'usage et de jouissance liés à l'exercice de l'usufruit, peuvent l'être.

- Les fruits (naturels et civils) peuvent être saisis tant que dure l'usufruit, pour une durée maximale d'un an et à condition que le minimum vital de l'usufruitier soit assuré. Pendant toute la durée de la saisie, les fruits sont saisis au moment où ils sont séparés⁹¹.
- Si la saisie des fruits ne suffit pas à désintéresser les créanciers, l'art. 93 LP prévoit que

⁸⁷ FARINE FABBRO, Les droits, N 28.

⁸⁸ ATF 112 III 31, JdT 1988 II 66; FARINE FABBRO, Les droits, N 30.

⁸⁹ KELLERHALS, p. 291; PIOTET, N 695.

⁹⁰ ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 34; KELLERHALS, p. 273 ss; VON ZIEGLER, p. 30 ss.

⁹¹ FARINE FABBRO, Les droits, N 46; PIOTET, N 525.

l'usufruit peut être saisi. En réalité, l'usufruit lui-même ne peut pas être saisi, cette servitude étant par nature incessible et intransmissible (voir les art. 749 et 758 CC)⁹². Cette opinion est toutefois contestée en raison du texte de l'art. 93 LP qui mentionne la possibilité de «saisir l'usufruit»⁹³. À notre avis, il faut comprendre l'art. 93 LP comme donnant la possibilité de saisir non le droit lui-même, mais l'exercice de l'usufruit qui, lui, est cessible⁹⁴. Concrètement, l'office des poursuites remet la chose grevée à bail mais l'usufruitier reste titulaire de sa servitude⁹⁵. Cette saisie n'est possible que pour un an, à condition que le minimum vital de l'usufruitier soit assuré (art. 93 LP) et pour autant que la cessibilité du droit n'ait pas été supprimée par les parties (art. 758 al. 1 CC). Dans le cas contraire, seuls les fruits peuvent être saisis⁹⁶.

Si les créanciers ne sont pas entièrement désintéressés à l'issue de la saisie d'un an, ils reçoivent un acte de défaut de biens ou un certificat d'insuffisance de gage. Sur cette base, ils peuvent demander une saisie complémentaire d'un an, et cela tant qu'ils ne sont pas entièrement désintéressés⁹⁷.

Concernant *le quasi-usufruit ou l'usufruit de disposition*, le créancier peut saisir, outre les fruits et l'exercice du droit, la substance de la chose⁹⁸. En effet, l'usufruitier acquiert sur les biens qui en font l'objet un véritable droit de propriété, qui peut être cédé au créancier poursuivant.

2. L'usufruitier fait l'objet d'une poursuite par voie de faillite

Si l'usufruitier est le titulaire d'une raison individuelle inscrite au registre du commerce ou tenue de l'être, la poursuite se fait par voie de faillite pour les dettes nées de l'exploitation de l'entreprise (art. 39 al. 1 ch. 1 LP sous réserve de l'art. 43 LP)⁹⁹. Cela ne modifie en rien la responsabilité de l'entrepreneur qui assume ses dettes pendant et même après la clôture de la faillite. La situation de l'entrepreneur individuel se distingue ainsi de celle de l'entrepreneur ayant constitué une personne morale, société anonyme ou société à responsabilité limitée, dans lesquelles les dettes sont associées exclusivement à l'entreprise.

Les fruits entrent dans la masse active au fur et à mesure qu'ils sont séparés et qu'ils entrent dans la propriété de l'usufruitier, ce jusqu'à la clôture de la faillite (art. 197 al. 2 LP; voir en outre l'art. 33 OAOF pour les immeubles)¹⁰⁰. L'exercice du droit, en revanche, n'entre pas dans la masse active, car celle-ci ne comprend que des droits échus. Or, l'exercice du droit est futur¹⁰¹.

Si les créanciers ne sont pas totalement désintéressés à l'issue de la procédure, ils reçoivent un acte de défaut de biens (art. 265 LP) qui leur permettra d'entamer une nouvelle poursuite par voie de saisie si l'usufruitier revient à meilleure fortune, c'est-à-dire s'il dispose éco-

⁹² ATF 55 III 185/187; ZK-BAUMANN, art. 758 CC N 14; FARINE FABBRO, p. 252 ss; FARINE FABBRO, Les droits, N 35 s.; PIOTET, N 514 ss; PIOTET P., p. 93; SIMONIUS/SUTTER, T. II, p. 88; STEINAUER, T. III, N 2403a.

⁹³ GILLIÉRON, N 982.

⁹⁴ Dans le même sens, FARINE FABBRO, Les droits, N 35 s.; PIOTET, N 516; STEINAUER, T. III, N 2403a.

⁹⁵ FARINE FABBRO, Les droits, N 37; MOOSER, p. 80; ROSSÉ, p. 43.

⁹⁶ CR LP-BETTSCHEIDT, art. 132 LP N 8; FARINE FABBRO, Les droits, N 39; PIOTET, N 528; STEINAUER, T. III, N 2403a, nbp 4.

⁹⁷ FARINE FABBRO, Les droits, N 38.

⁹⁸ FARINE FABBRO, art. 766 CC N 10; KELLERHALS, p. 330; PIOTET, N 695.

⁹⁹ FARINE FABBRO, art. 766 CC N 10; MONTAVON ET AL., p. 115 ss; PIOTET, N 696.

¹⁰⁰ FARINE FABBRO, p. 266; FARINE FABBRO, Les droits, N 55; STEINAUER, T. III, N 2403a, nbp 4.

¹⁰¹ FARINE FABBRO, p. 267; FARINE FABBRO, Les droits, N 59; STEINAUER, T. III, N 2403a, nbp 4; *contra*: BSK SchKG-HANDSCHIN/HUNKELER, art. 197 LP N 12. JÄGER, art. 197 LP N 12 et art. 92 LP N 13.



nomiquement de certaines valeurs. Or, l'usufruit rentre dans cette définition et peut constituer un retour à meilleure fortune¹⁰².

C. Les conséquences

Lorsqu'une entreprise prend la forme d'une raison individuelle, celle-ci doit en principe être inscrite au registre du commerce (art. 934 CO et 36 ORC, puis dès le 1^{er} janvier 2021, art. 931 al. 1 et 3 CO.). L'usufruitier est dès lors assujéti à la poursuite par voie de faillite (art. 39 al. 1 ch. 1 LP) pour les passifs résultant de l'exploitation de l'entreprise; il en répond sur tous ses biens. En revanche, il n'est pas tenu des passifs grevant le patrimoine puisque le nu-propiétaire en reste seul débiteur. Cela provoque plusieurs difficultés:

- lorsque les dettes du nu-propiétaire sont garanties par des droits de gage antérieurs à l'usufruit et que les créanciers-gagistes demandent la réalisation des biens, l'usufruitier peut craindre l'extinction de son droit lors de la procédure de double mise à prix (pour les détails, *supra* VI/A);
- les dispositions réglémentant l'usufruit prévoient que les intérêts de dettes qui existaient au début de l'usufruit sont à la charge de l'usufruitier; or, sauf convention particulière, c'est le nu-propiétaire qui en répond vis-à-vis des créanciers; la situation est dès lors inconfortable pour le nu-propiétaire;
- en cas de faillite de l'usufruitier, le nu-propiétaire n'est pas touché par celle-ci; il en résulte une dissociation des passifs touchés par le régime de la faillite puisque l'entreprise ne constitue pas une unité de droit opposable aux tiers¹⁰³.

Cette situation engendre de nombreuses complications. La solution afin de clarifier la situation est de conclure une convention prévoyant la reprise des actifs et des passifs par l'usufruitier au sens de l'art. 181 CO. Une telle convention doit cependant être clairement prévue car l'art. 181 CO ne trouve pas application d'office en présence d'un usufruit¹⁰⁴.

VII. L'extinction d'un usufruit sur une entreprise individuelle

L'usufruit peut s'éteindre pour les causes suivantes¹⁰⁵:

- sur la base d'une convention extinctive entre l'usufruitier et le nu-propiétaire;
- à la demande de l'usufruitier (notamment à la suite de la réunion chez une seule personne des qualités d'usufruitier et de nu-propiétaire);
- pour l'une des causes mentionnées à l'art. 749 CC qui provoquent l'extinction de plein droit de l'usufruit (mort de l'usufruitier ou dissolution de la personne morale titulaire de l'usufruit, expiration du terme extinctif ou perte totale de la chose grevée);
- pour d'autres causes comme l'expropriation, l'adjudication dans les enchères forcées ou le jugement.

Ces règles sur la durée de l'usufruit sont également applicables au quasi-usufruit. Toutefois, elles ne servent qu'à fixer le moment de l'exigibilité de la créance du nu-propiétaire en remboursement de la valeur que les choses avaient au début de l'usufruit¹⁰⁶. La situation est

¹⁰² FARINE FABBRO, Les droits, N 60.

¹⁰³ PIOTET, N 696.

¹⁰⁴ BK-BECKER, art. 181 CO N 38 ss; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 35; KELLERHALS, p. 322–324 et 330.

¹⁰⁵ Pour les détails, voir notamment KELLERHALS, p. 337 ss; STEINAUER, T. III, N 2461 ss.

¹⁰⁶ STEINAUER, T. III, N 2485a.

identique en cas d'usufruit de disposition, lorsque l'usufruitier a vendu le bien pendant la durée de l'usufruit¹⁰⁷.

L'extinction de l'usufruit entraîne le devoir de restitution (*infra* A) et la responsabilité (*infra* B) de l'usufruitier, ce dernier pouvant également faire valoir certaines prétentions (*infra* C).

A. Le devoir de restitution

Le devoir de restitution s'étend à tous les biens, matériels et immatériels, qui font partie de l'entreprise:

- la restitution *des biens immobiliers* s'opère par une modification du registre foncier; lorsque l'extinction a lieu de plein droit (en cas de mort de l'usufruitier ou de dissolution de la personne morale titulaire de l'usufruit, d'expiration du terme extinctif ou de perte totale de la chose grevée), les biens et les droits retournent *ipso iure* au nu-propiétaire, ce qui signifie que la modification du registre est déclarative; le conservateur du registre foncier peut radier d'office l'inscription (art. 976 CC) ou sur demande du propriétaire¹⁰⁸; lorsque l'extinction n'a pas lieu de plein droit, la modification du registre foncier doit être requise par l'usufruitier;
- la restitution *des meubles* a lieu par le transfert de la possession au propriétaire;
- *les droits* doivent être rétrocédés au propriétaire;
- concernant *les biens immatériels*, les secrets d'affaires doivent être restitués, ce qui signifie que l'usufruitier ne doit plus les utiliser dans ses activités; la clientèle se transfère principalement par la remise au propriétaire d'une entreprise en état de fonctionnement; toutefois, l'usufruitier doit également communiquer les informations importantes concernant la clientèle (les mauvais payeurs, les affaires peu sûres, les actions en recouvrement urgentes, etc.) et s'abstenir de faire concurrence en tout cas jusqu'à ce que le propriétaire ait eu la possibilité de récupérer la clientèle¹⁰⁹.

En cas d'inaction de l'usufruitier (ou de ses successeurs), le nu-propiétaire peut agir en se fondant sur son droit réel, par le biais de l'action en revendication (art. 641 al. 1 CC). Il a cependant également un droit personnel à la restitution (art. 751 CC) fondé sur le rapport d'obligation créé par l'usufruit (art. 97 ss CO). Il peut agir contre l'usufruitier, ses successeurs ou la personne à qui il a cédé son droit¹¹⁰.

B. La responsabilité de l'usufruitier

Si l'usufruitier ne peut pas restituer la chose ou s'il ne peut pas la restituer en bon état, il doit indemniser le nu-propiétaire lorsque le dommage est survenu par sa faute, celle-ci étant présumée comme en matière contractuelle (art. 752 al. 1 CC). La faute résulte du fait que l'usufruitier a intentionnellement ou par négligence violé les devoirs que la loi lui impose (par exemple, excédé les limites fixées à sa jouissance, consommé des biens sans y être autorisé [art. 752 al. 2 CC], négligé l'entretien de la chose grevée, etc.). L'usufruitier ne doit en principe aucune indemnité pour la dépréciation causée par l'usage normal de la chose (art. 752 al. 3 CC), c'est-à-dire pour l'usure du mobilier, des machines, le vieillissement des

¹⁰⁷ STEINAUER, T. III, N 2486b.

¹⁰⁸ KELLERHALS, p. 340; PIOTET, N 610; STEINAUER, T. I, N 1327.

¹⁰⁹ KELLERHALS, p. 340s.

¹¹⁰ Pour les détails, voir PIOTET, N 610.



animaux¹¹¹. Cependant, en cas d'usufruit sur un patrimoine ou une entreprise, les règles d'une bonne administration exigent que le matériel et les machines soient renouvelés et que des amortissements soient effectués dans ce but¹¹².

L'usufruitier est tenu de restituer une entreprise d'une valeur nette équivalente à celle qu'il a reçue en usufruit (abstraction faite des dettes résultant de l'exploitation de l'entreprise et des diminutions ou augmentations de valeur conjoncturelles des biens dont il ne répond pas et ne bénéficie pas non plus)¹¹³. Outre la valeur nette de l'entreprise, l'usufruitier est tenu de restituer une entreprise saine et rentable¹¹⁴. Le nu-propiétaire peut payer les dettes résultant de l'exploitation de l'entreprise ou les reprendre; s'il ne le fait pas, l'usufruitier peut réaliser des biens de l'entreprise pour payer ces dettes¹¹⁵; le nu-propiétaire ne peut alors pas reprocher à l'usufruitier les difficultés qui pourraient résulter pour l'entreprise du remboursement de ces dettes¹¹⁶.

L'action du propriétaire se prescrit dans le délai d'un an (art. 754 CC).

C. Le remboursement des impenses et le droit d'enlèvement

À l'extinction de son droit, l'usufruitier peut aussi formuler certaines prétentions. Il peut notamment, sur la base de l'art. 754 CC, demander le remboursement des mesures qu'il a prises sans y être obligé, parce qu'elles étaient indispensables à la conservation de la chose (art. 764 al. 2 et 3 CC) et des frais de culture des fruits (végétaux) parvenus à maturité après la fin de l'usufruit (art. 756 al. 2 et 3 CC).

L'usufruitier peut avoir fait d'autres dépenses en relation avec la chose. Il peut notamment avoir effectué de grosses réparations qui n'étaient pas indispensables à la conservation de l'entreprise ou des travaux de reconstruction au sens de l'art. 750 CC ou avoir acquis une nouvelle patente. Il s'est alors comporté comme un gérant d'affaires sans mandat, raison pour laquelle l'art. 753 al. 1 CC renvoie aux règles sur la gestion d'affaires pour le remboursement de ces dépenses (art. 422 à 424 CO)¹¹⁷. Lorsque ces règles n'obligent pas le propriétaire à rembourser les impenses effectuées par l'usufruitier (notamment les impenses somptuaires), l'usufruitier peut les enlever si l'enlèvement peut être opéré sans dommage, dans le délai d'un an selon l'art. 754 CC (art. 753 al. 2 CC).

VIII. Conclusion et perspectives

La constitution d'un usufruit sur une créance, un patrimoine ou une entreprise entraîne de grosses difficultés puisqu'il est convenu entre deux parties alors qu'il a des implications sur d'autres personnes, notamment des créanciers, des débiteurs, des clients, des livreurs, etc.¹¹⁸. Comme cela ressort de cette contribution, les dispositions légales ne sont pas toujours suffisantes¹¹⁹. Il convient de les compléter par des règles précises, notamment quant à l'administration et à la conduite de l'entreprise, à la raison de commerce, à la concurrence

¹¹¹ BK-LEEMANN, art. 752 CC N 1; BSK ZGB II-MÜLLER, art. 752 CC N 3; OFK-BICHSEL/MAUERHOFER, art. 752 CC N 5; ZK-BAUMANN, art. 752 CC N 16 ss; FARINE FABBRO, p. 232; KELLERHALS, p. 342.

¹¹² ZK-BAUMANN, art. 752 CC N 20.

¹¹³ KELLERHALS, p. 342.

¹¹⁴ KELLERHALS, p. 342 s.

¹¹⁵ KELLERHALS, p. 330; PIOTET, N 696.

¹¹⁶ KELLERHALS, p. 342 s.

¹¹⁷ KELLERHALS, p. 344; STEINAUER, T. III, 2475a.

¹¹⁸ ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 2.

¹¹⁹ ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 3 et 50.

entre le nu-proprétaire et l'usufruitier, aux obligations d'entretien et de restitution et à la répartition du bénéfice et des pertes (notamment pour les deux années du début et de la fin de l'usufruit)¹²⁰. La question des dettes et des relations avec les créanciers doit également impérativement être clarifiée entre les parties. Celles-ci doivent notamment trouver un accord sur la question du remboursement des dettes en vertu de l'art. 766 CC. Il serait en outre judicieux qu'elles prévoient que l'usufruitier reprendra à titre externe les dettes qui lui incombent mais dont le nu-proprétaire est responsable vis-à-vis des créanciers.

Ainsi, la constitution d'un usufruit sur une entreprise n'est pas une solution facile à mettre en œuvre. En outre, en cas de constitution d'une telle servitude en faveur d'un héritier reprenant, la soule à verser à ses cohéritiers peut rester élevée (en particulier si le reprenant est jeune) et mettre à mal l'entreprise. Pour cette raison, lorsqu'une entreprise doit être reprise par un héritier ou un tiers, il est recommandé de trouver *d'autres solutions ayant des effets économiques semblables à l'usufruit*, notamment un quasi-usufruit, l'usufruit sur le produit de la vente ou de la liquidation de l'entreprise, la transformation en société à responsabilité limitée ou en société anonyme, etc.¹²¹. Si le conjoint survivant ou un tiers reprend l'entreprise, il est possible de mettre à la disposition des enfants un capital remboursable sur demande équivalant à la quotité disponible. Le capital reste provisoirement dans l'entreprise et les enfants obtiennent une part aux bénéfices en compensation¹²².

IX. Bibliographie

BADDELEY M., L'usufruit au service de la planification du patrimoine familial, in: *successio* 2013, p. 273 ss.

BAUMANN M., Die Dienstbarkeiten und Grundlasten: Nutzniessung und Wohnrecht, Art. 745–778 ZGB, commentaire zurichois, T. IV/2a, 3^e éd., Zurich 1999 (cité: ZK-BAUMANN).

BECKER H., Obligationenrecht, Allgemeine Bestimmungen, Art. 1–183 OR, 2^e éd., commentaire bernois, T. VI/1, Berne 1945 (cité: BK-BECKER).

BENHAMOU Y., Bien et immatériel: rapport suisse, in: *L'immatériel*, Journées internationales de l'Association Henri Capitan 2014, Bruxelles 2015, p. 307 ss.

BETTSCHART S., Art. 132 LP, in: Dallèves L./Foëx B./Jeandin N. (éd.), *Poursuite et faillite*, Commentaire de la Loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite ainsi que des articles 166 à 175 de la Loi fédérale sur le droit international privé, commentaire romand, Bâle 2005 (cité: CR LP-BETTSCHART).

BICHSEL M./MAUERHOFER K., Art. 746, 765 ZGB, in: Kren Kostkiewicz J./Wolf S./Amstutz M./Fankhauser R. (éd.), *Kommentar Schweizerisches Zivilgesetzbuch*, 3^e éd., Zurich 2016 (cité: OFK-BISCHEL/MAUERHOFER).

VON ERLACH R., *Die Besteuerung von Nutzniessung und Wohnrecht in der Schweiz*, thèse, Zurich 1981.

ESCHER A./ESCHER A., *Das Erbrecht, Die Erben* (Art. 475–536), commentaire zurichois, T. III/1, 3^e éd., Zurich 1959 (cité: ZK-ESCHER).

¹²⁰ BK-LEEMANN, art. 766 CC N 19; ZK-BAUMANN, art. 766 CC N 25 ss et 50; KELLERHALS, p. 301.

¹²¹ PIOTET, N 691.

¹²² HEINZELMANN, p. 113.



FARINE FABBRO A., Les droits des créanciers du nu-propriétaire et de l'usufruitier en cas d'exécution forcée, in: Guillaume F./Pradervand-Kernen M. (éd.), L'usufruit immobilier, questions pratiques et d'actualité, Bâle/Neuchâtel 2018, p. 159 ss (cité: FARINE FABBRO, Les droits).

FARINE FABBRO A., L'usufruit immobilier, thèse, Fribourg 2000.

FARINE FABBRO A., Art. 755, 764, 766 CC, in: Pichonnaz P./Foëx B./Piotet D. (éd.), Code civil II, Art. 457–977 CC, Art. 1–61 Tit. fin. CC, commentaire romand, Bâle 2016 (cité: CR CC II-FARINE FABBRO).

FEINBERG S., Entretien normal, bon entretien ou «gewöhnlicher Unterhalt»: notions juridiques indéterminées en droit du bail et de l'usufruit, in: Notions-cadre, concepts indéterminés et standards juridiques en droits interne, international et comparé, Genève 2008, p. 503 ss.

GILLIÉRON P.-R., Poursuite pour dettes, faillite et concordat, 5^e éd., Genève/Bâle/Zurich 2012.

HANDSCHIN L./HUNKELER D., Art. 197 SchKG, in: Staehelin A./Bauer T./Staehelin D.(éd.), Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Art. 1–352 SchKG, commentaire bâlois, 2^e éd., Bâle 2010 (cité: BSK SchKG-HANDSCHIN/HUNKELER).

HEINZELMANN R., Succession à la tête d'entreprises – Prise en compte du droit du mariage et des successions, in: TREX 2015, p. 112 ss.

HUWILER B., Art. 485 ZGB, in: Geiser T./Wolf S. (éd.), Zivilgesetzbuch II, Art. 457–977 ZGB, Art. 1–61 SchlT ZGB, commentaire bâlois, 6^e éd., Bâle 2019 (cité: BSK ZGB II-HUWILER).

JAEGER C., Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, T. 1, Art. 1–158, 4^e éd., bearbeitet von WALDER H. U./KULL T./KOTTMANN M., Zurich 1997.

KELLERHALS F., Die Nutzniessung am Handelsgeschäft, in: RDS 1912, p. 269 ss.

LEEMANN H., Sachenrecht, Die beschränkten dinglichen Rechte, Art. 730–918 ZGB, commentaire bernois, T. IV/2, Berne 1925 (cité: BK-LEEMANN).

LIEBERMANN R., Die sachenrechtliche Nutzniessung, thèse, Zurich 1933.

MEIER-HAYOZ A., Das Sachenrecht, Das Eigentum, Systematischer Teil und Allgemeine Bestimmungen, Artikel 641–654 ZGB, commentaire bernois, 5^e éd., Berne 1981 (cité: BK-MEIER-HAYOZ).

MEIER-HAYOZ A./FORSTMOSER P., Droit suisse des sociétés, Berne 2018. Ou version traduite 2015 avec en plus auteur IORDANOV P.

MONTAVON P. ET AL., Abrégé de droit commercial. 6^e éd., Genève/Zurich/Bâle 2017.

MOOSER M., Les servitudes dans l'exécution forcée, in: not@lex 2016, p. 80 ss.

MÜLLER M., Art. 745–775 ZGB, in: Geiser T./Wolf S. (éd.), Zivilgesetzbuch II, Art. 457–977 ZGB, Art. 1–61 SchlT ZGB, commentaire bâlois, 6^e éd., Bâle 2019 (cité: BSK ZGB II-MÜLLER).

OBBERSON R., L'immeuble et le droit fiscal, Bâle 1999.

PIOTET D., Les droits réels limités en général, les servitudes et les charges foncières, Traité de droit privé suisse, T. V/2, 2^e éd., Bâle 2012.

PIOTET D., Les effets à l'égard des créanciers de la pluralité de patrimoines d'un même sujet de droit, notamment la question de la subrogation patrimoniale, in: Festschrift E. Bucher, Berne 2009, p. 561 ss (cité: PIOTET, Les effets).

PIOTET P., Les droits réels limités en général, les servitudes et les charges foncières, Traité de droit privé suisse, T. V/I/3, 2^e éd., Fribourg 1985 (cité: PIOTET P.).

RIEMER H. M., Die beschränkten dinglichen Rechte, Dienstbarkeiten, Grund- und Fahrnispfandrechte, Grundlasten. Grundriss des schweizerischen Sachenrechts, T. II, 2^e éd., Berne 2000.

ROSSÉ P., La valorisation des actifs dans la poursuite et la faillite, in: JdT 2016 II, p. 32 ss.

RUF P., Das Wohnrecht im bernischen Steuerrecht, in: BN 1989, p. 297 ss.

SIMONEK M., Erbteilung eines Einzelunternehmens – Steuerfolgen ausgewählter Gestaltungen, in: BN 1995, p. 81 ss.

SIMONIUS P./SUTTER T., Schweizerisches Immobiliarsachenrecht, T. II, Die beschränkten dinglichen Rechte, Bâle/Frankfort-sur-le-main 1990 (cité: SIMONIUS/SUTTER, T. II).

SPIRIG E., Die Abtretung von Forderungen und die Schuldübernahme, Art. 175–183 OR, commentaire zurichois, T. V/1k/2, 3^e éd., Zurich 1994 (cité: ZK-SPIRIG).

STEINAUER P.-H., Les droits réels, T. I, 6^e éd., Berne 2019 (cité: STEINAUER, T. I).

STEINAUER P.-H., Les droits réels, T. II, 5^e éd., Berne 2020 (cité: STEINAUER, T. II).

STEINAUER P.-H., Les droits réels, T. III, 4^e éd., Berne 2012 (cité: STEINAUER, T. III).

STEINAUER P.-H., Le droit des successions, 2^e éd., Berne 2015 (cité: STEINAUER, Le droit des successions).

TROLLER K., Manuel du droit suisse des biens immatériels, T. I, 2^e éd., Bâle 1996.

WIELAND C., Das Sachenrecht, Art. 641–977 ZGB, commentaire zurichois, T. IV, Zurich 1909 (traduction française par H. BOVAY, Les droits réels dans le Code civil suisse, Vol. I, Paris 1913).

ZIEGLER A. C., Gewinnbeteiligungsrecht und Verlusttragungspflicht des erbrechtlichen Nutzniessers speziell im Hinblick auf die Nutzniessung am Handelsgeschäft, thèse, Zurich 1953.

ZWAHLEN B., Die Nutzniessung in der Praxis zum Bernischen Steuergesetz, in: BN 1989, p. 369 ss.

* * *



La forme authentique en droit commercial

William Barbey, doctorant et assistant diplômé à la Faculté de droit, des sciences criminelles et de l'administration publique de l'Université de Lausanne*

La forme authentique participe, concurremment avec l'inscription au registre du commerce, au contrôle des actes juridiques importants dans la vie d'une société commerciale. Alors que le projet du Conseil fédéral d'en réduire le champ d'application a été abandonné par le Parlement lors de la révision du droit de la société anonyme, une mise au point des buts de la forme authentique en droit commercial s'impose. En effet, malgré l'unicité de la notion, les buts – et donc le rôle de l'officier public – sont en cette matière controversés. Notre contribution propose ainsi de s'extraire du champ d'application traditionnel de la dichotomie entre acte de déclaration et acte de constatation, laquelle ne coïncide que partiellement avec la réalité juridique et les obligations notariales.

Die öffentliche Beurkundung betrifft – wie auch die Eintragung im Handelsregister – wesentliche Kontrollfunktionen im Leben einer Handelsgesellschaft. Weil das Projekt des Bundesrats zur Einschränkung solcher Beurkunden durch das Parlament im Rahmen der Revision des Aktienrechts fallen gelassen wurde, drängt sich eine Anpassung im Handelsrecht auf; denn trotz eines einheitlichen Beurkundungsbegriffs sind die Zielsetzungen solcher Akte – und damit die Rolle des Beurkundenden – auf diesem Gebiet kontrovers. Der vorliegende Beitrag schlägt daher vor, die traditionelle Verwendung des Begriffspaares von Willenserklärungs- und Feststellungsakt zu verlassen, da es nur teilweise mit der Rechtswirklichkeit und den notariellen Obliegenheiten übereinstimmt.

Table des matières

- I. Introduction**
 - A. Contexte**
 - B. Problématique et plan**
- II. Le cadre de la protection *ex ante* et son utilité**
 - A. Le rôle limité du préposé au registre du commerce**
 - B. La question d'un changement de contexte**
 - C. L'importance et la complexité du processus de création d'une société**
- III. La notion de forme authentique**
 - A. Premières réflexions**
 - B. Distinction entre acte et forme authentique**
 - C. Siège de la matière**
- IV. Les buts de la forme authentique en général et en droit commercial**
 - A. Buts généraux de la forme authentique**
 - B. Spécificités en droit commercial**

* Cette contribution est une version remaniée et actualisée d'une présentation donnée lors du séminaire annuel de l'École doctorale en droit de la Conférence universitaire de Suisse occidentale (CUSO) du 24 au 25 octobre 2019. L'auteur tient à remercier sincèrement la Prof. Ariane Morin et le Prof. Denis Piotet pour leurs relectures attentives du manuscrit et les précieux conseils qu'ils lui ont prodigués.

- V. Analyse raisonnée du rôle de la forme authentique en droit commercial
 - A. La faiblesse de la qualification de pur acte de constatation
 - B. L'existence d'un acte de déclaration
- VI. Où le rôle qui revient au notaire s'impose à lui dans toute son importance
- VII. Conclusion

I. Introduction

A. Contexte

En droit suisse, pour créer une société de capitaux, il est nécessaire de respecter deux étapes fonctionnellement interdépendantes l'une de l'autre (*Doppelprüfung*¹). La première consiste à établir un acte de fondation en la forme authentique (art. 629 al. 1 CO). La seconde est accomplie par une réquisition au registre du commerce et l'inscription de la nouvelle société qui s'ensuit (art. 640 et 778 CO). Il en va de même de toute modification subséquente².

Ensemble, ces étapes caractérisent le système de contrôle préalable en la forme d'une juridiction gracieuse mis en place par le législateur en Suisse, ainsi que dans les pays de traditions romano-germaniques (protection *ex ante*)³. Ce système s'oppose à la solution des pays de *common law* ou scandinaves qui au contraire s'en remettent essentiellement, si ce n'est exclusivement, à la juridiction contentieuse (protection *ex post*)⁴.

Dans son projet de révision du droit de la société anonyme⁵, le Conseil fédéral proposait toutefois de restreindre la première étape⁶, soit de modifier le champ d'application de la forme authentique en droit des sociétés⁷. L'élément phare de ce grand chambardement était

¹ Cf., récemment, ROLF SETHE/MELTEM CETINKAYA, Sinn und Unsinn von Formerleichterungen im geplanten Aktienrecht, Reprax 4/2018, 172.

² Le champ d'application de la forme authentique en droit commercial est notamment exposé par MICHEL MOOSER, Le droit notarial en Suisse, 2^e éd., Berne 2014, N 469.

³ Cf., déjà, JEAN KRATZER, L'acte authentique en droit suisse, thèse de licence, Lausanne 1930, 26 s. et 54. Cf. aussi, chez les auteurs plus récents, ROBERT-PASCAL FONTANET, Coup d'œil sur l'évolution actuelle du notariat en Europe, in: not@lex 2016, 122–134, 122; PETER V. KUNZ, Gesellschaftsrecht als Basisrecht für Notare und andere öffentliche Urkundspersonen, in: Ausgewählte Fragen zum Beurkundungsverfahren/La procédure d'instrumentation des actes authentiques – Beiträge der Weiterbildungsseminare der Stiftung Schweizerisches Notariat vom 26. Januar 2007 in Lausanne und vom 3. Juli 2007 in Zürich (JÜRIG SCHMID, édit.), Zurich/Bâle/Genève 2007 (cit. FNS 2007), 169–195, 172; WALTER A. STOFFEL, L'instrumentation des actes authentiques en droit des sociétés, in: FNS 2007, 197–210, 198; ALEX DÉPRAZ, La forme authentique en droit fédéral et en droit cantonal comparé, thèse de licence et de doctorat, Lausanne 2002, N 72; MARC-ANTOINE SCHAUB, L'acte constitutif d'une société anonyme et ses annexes, in: RNR 1992, 265–276, 266; ROLAND BÜHLER, Öffentliche Urkunden des Aktienrechts als Handelsregisterbelege, in: RNR 1982, 321–361, 360. Dans la jurisprudence, par exemple, ATF 113 II 501, JdT 1988 I 550, c. 3a.

⁴ En allemand, il est question ici de *primäre streitige Gerichtsbarkeit* par opposition à la *vorsorgende Rechtspflege*. Cf. FONTANET (n. 3), 133; MOOSER (n. 2), N 14a; KUNZ (n. 3), 173.

⁵ Message du Conseil fédéral du 23 novembre 2016 concernant la modification du code des obligations (Droit de la société anonyme) (cit. Message 2016), FF 2017 353, 390 s. Pour un rappel détaillé, renvoi est fait à la récente contribution de SETHE/CETINKAYA (n. 1), 153 ss.

⁶ L'art. 643 CO à propos du registre du commerce n'est pas modifié par le projet: Message 2016 (n. 5), FF 2017 353, 440.

⁷ L'idée de restreindre le champ d'application de la forme authentique en droit commercial n'est pas nouvelle (cf. déjà VINCENT RIVIER, Problèmes de mise en œuvre du nouveau droit de la société anonyme, in: SJ 1995, 185 202, 186). Elle a même été recopiée – au sens propre – de l'avant-projet relatif à la révision du droit du registre du commerce de 2012 (cf. Rapport explicatif, 2012, 12 et 42) qui fut en son temps rejeté en consultation par l'ensemble des associations de notaires, de même que la majorité écrasante (21) des cantons (Résumé des résultats de la procédure de consultation de l'avant-projet de modification du code des obligations, août 2013



en effet de supprimer l'obligation du respect de cette forme pour la création de sociétés de capitaux dites à «structure simple⁸», ainsi que pour la modification subséquente de leurs statuts (art. 647 al. 2 et 780 al. 2 P-CO)⁹. L'exigence de la forme authentique aurait par ailleurs été abandonnée – structure simple ou pas – pour la dissolution d'une société (art. 736 al. 1 ch. 2 P-CO et abrogation de l'actuel art. 821 al. 2 CO)¹⁰.

La raison invoquée était économique: il en serait ressorti un allègement de la charge administrative et financière pour les sociétés – en particulier les PME – dont la fondation aurait été possible «en quelques jours ouvrables¹¹» seulement et les statuts n'auraient pas dépassé «une feuille A4¹²».

Le Conseil national, tout en modifiant en substance les modalités de la révision¹³, a approuvé ce mouvement législatif en juin 2018; alors que le Conseil des États s'y est opposé purement et simplement en décembre de la même année¹⁴. Le débat revenant à la chambre prioritaire à l'été 2019, celle-ci a finalement définitivement écarté le projet du Conseil fédéral¹⁵. De ce dernier un élément a pourtant survécu dans la version finale de la révision adoptée le 19 juin 2020: l'extension du champ d'application de la forme authentique aux sociétés coopératives (art. 830 al. 1 et 838a al. 1 nCO)¹⁶!

À la vue de ces rebondissements (surprenants), il est facile de comprendre que deux visions se sont affrontées: celle qui prône une liberté contractuelle la plus complète possible face à celle qui, au contraire, plaide pour un principe de prévention aussi étendu que possible. D'où une question: ce retournement de situation s'explique-t-il par un coup de théâtre politique ou par le bon sens juridique du Parlement?

B. Problématique et plan

Voilà, cursivement exposé, le contexte de notre présentation. Un contexte relativement complexe puisqu'il s'inscrit dans l'une des grandes révisions actuelles de notre droit – celle du droit de la société anonyme – mais qui permet de poser une interrogation générale: *quel est le rôle de la forme authentique en droit commercial?*

(cit. Résumé 2013), III.B.2). L'idée a néanmoins été ressuscitée en 2016, de façon assez surprenante d'ailleurs, car rien ne figurait dans l'avant-projet (Message 2016 (n. 3), FF 2017 353, 390 s.).

⁸ Il faut comprendre les sociétés (non cotées) qui, d'une part, sont régies par des statuts qui se limitent à reprendre le droit dispositif et, d'autre part, sont constituées d'un capital-actions, respectivement d'un capital social, fixé exclusivement en francs suisses et totalement libéré, sans aucun autre apport (art. 629 al. 4 et 777 al. 3 P-CO). Le champ d'application de cette notion pouvait d'ailleurs prêter à débat.

⁹ De même, logiquement, les augmentations de capital exclusivement effectuées en francs suisses et entièrement libérées auraient été soustraites à la forme authentique (art. 650 al. 4, 652g al. 3 et 781 al. 5 P-CO). Les réductions de capital – quelles que soient leurs modalités – resteraient toutefois soumises à l'exigence de la forme authentique.

¹⁰ Message 2016 (n. 5), FF 2017 353, 544 et 555.

¹¹ Message 2016 (n. 5), FF 2017 353, 390.

¹² Message 2016 (n. 5), FF 2017 353, 391 et 440.

¹³ La forme écrite conservait le même champ d'application, mais était soumise à des exigences accrues, notamment aux fins de protection des actionnaires.

¹⁴ Ce qui n'a pas manqué de susciter certaines critiques politiques lors des débats. Cf. Christian Levrat, conseiller aux États, BO 2018 E 1004, qui met en lumière l'antagonisme entre l'économique et le juridique.

¹⁵ Sur toutes ces questions, cf. dépliant établi par le Parlement fédéral et disponible sous: <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/ratsunterlagen?AffairId=20160077&k=PdAffairId:20160077> (consulté le 4 octobre 2020).

¹⁶ Message 2016 (n. 5), FF 2017 353, 555. Cf. texte final de la révision: Code des obligations (Droit de la société anonyme), modification du 19 juin 2020, FF 2020 5409.

Cette interrogation n'est pas anodine. Le notariat est un rouage essentiel dans la bonne application du droit qu'il convient de considérer avec le plus grand intérêt pour ne pas en perdre les bénéfices¹⁷.

Ce qui importe au juriste d'éprouver, ce sont les caractéristiques du mécanisme de protection *ex ante* et son efficacité. Il faut, pour ce faire, étudier la place de l'officier public aux côtés du préposé au registre du commerce (II), ainsi que la notion même de forme authentique (III), puis ses buts en général et spécifiquement en droit commercial (IV). Pour ensuite analyser en détail le rôle de la forme authentique en droit commercial (V). Ce qui nous mènera finalement à rappeler l'importance de la tâche notariale (VI)¹⁸.

II. Le cadre de la protection *ex ante* et son utilité

A. Le rôle limité du préposé au registre du commerce

Étant donné leur nature, les décisions sociales revêtent une dimension absolue; et non pas uniquement relative¹⁹. L'acte social impacte les actionnaires minoritaires ou absents, ainsi que potentiellement les tiers – en particulier les créanciers. Cet effet absolu implique un besoin de protection accru et donc la nécessité d'un contrôle (*ex ante*) des actes juridiques des particuliers par l'État. De la même façon que pour les mutations de droits réels, un acte juridique de la vie d'une société doit être conditionné, d'une part, à la matérialisation de ses effets juridiques uniquement à condition d'une inscription dans un registre officiel – ce qui assure la publicité et l'opposabilité nécessaire – et, d'autre part, à un contrôle préalable approfondi du contenu matériel de l'acte juridique.

Le préposé est, pour toutes ces raisons, chargé de vérifier les actes qui lui sont soumis comme justificatifs à l'inscription requise. Son pouvoir de cognition n'est toutefois pas complet; il est même nécessairement limité²⁰. Le préposé est un fonctionnaire de l'État, une autorité administrative qui fonctionne selon des règles de droit public²¹. Aussi, le principe de la légalité régit-il son activité; la loi est la source et la limite de son art²². De même, le préposé se distingue du juge civil et n'offre pas les mêmes garanties procédurales. À cela s'ajoutent des considérations de praticabilité et de célérité qui imposent un rythme décisionnel minimum. C'est dire si son office ne se prête guère à l'absolutisme. Qui plus est la question de l'étendue des pouvoirs cognitifs du préposé est de longue date controversée²³. Brièvement, rappelons qu'il faut distinguer entre contrôle matériel et formel. Le préposé procède à un contrôle formel complet (art. 940 al. 1 CO), mais à un contrôle matériel limité.

¹⁷ MICHEL MOOSER, Le statut du notaire et de son étude, in: RNR 2019, 157–171, 157 *in fine*.

¹⁸ La problématique qui nous occupe s'est déjà posée, *mutatis mutandis*, lors de la dernière grande révision en matière de droits réels – entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2012. Il a finalement été opté pour l'extension de la forme authentique à toute création de droits réels restreints (art. 732 al. 1 CC) «pour des motifs tenant à la sécurité du droit»: Message du Conseil fédéral du 27 juin 2007 concernant la révision du Code civil suisse (Cédule hypothécaire de registre et autres modifications des droits réels), FF 2007 5015, 5017.

¹⁹ ANTOINE PERRIN, La forme authentique dans le nouveau droit de la société anonyme – Étude de droit fédéral et de droit vaudois, thèse de licence, Tolochenaz 1996, 108.

²⁰ Cela vaut tout généralement pour une inscription dans un registre: ATF 110 III 128, c. 3; ATF 107 II 211, c. 1.

²¹ Droit qu'il est possible de qualifier de «droit privé formel»: PAUL-HENRI STEINAUER, Le titre préliminaire du Code civil, Bâle 2009 (Traité de droit privé suisse II/1), N 70 s.

²² PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif – Volume I: Les fondements, 3^e éd., Berne 2012, 624.

²³ PETER V. KUNZ, Kognition der Handelsregisterämter bei Eintragungen von Generalversammlungsbeschlüssen, in: Entwicklung im Gesellschaftsrecht X (PETER V. KUNZ/OLIVIER ARTER/FLORIAN S. JÖRG, édit.), Berne 2015, p. 111–131, 128.



Il ne peut en effet s'opposer à une inscription que si celle-ci viole manifestement une disposition légale ou si l'inexactitude des faits est manifeste (art. 940 al. 2 CO)²⁴.

Le préposé ne peut ainsi pas être le seul garant du respect du droit, les conséquences en seraient par trop graves. Ce constat ne se trouve que renforcé par l'existence de l'effet guérisseur de l'inscription au registre du commerce (art. 643 al. 2 CO). Le support d'autrui est donc impératif²⁵.

Ce rôle d'appui revient *de lege lata* au notaire dans le cadre des buts poursuivis par la forme authentique²⁶.

La formalité supplémentaire que constitue l'inscription au registre s'ajoute donc en sus de la forme authentique²⁷. Cette procédure complémentaire ne touche ni l'existence de l'acte juridique ni sa preuve, mais son efficacité²⁸. Les effets de l'acte sont conditionnés à l'inscription.

B. La question d'un changement de contexte

Les velléités de réforme ne sont pas nouvelles, comme nous l'avons vu. La tension entre formalités juridiques et efficacies économiques a toujours été une constante.

«Les justiciables pressés existent déjà, et [ils] ne sont pas parvenus jusqu'ici à éliminer les formalités notariales²⁹.»

Aucun élément nouveau n'est toutefois venu en outre bouleverser l'environnement juridique. Même la LFus³⁰ n'est pas venue remettre en cause l'exigence de la forme authentique, alors que le législateur poursuit là des buts éminemment économiques³¹. Aussi, une mise à l'index du principe d'un contrôle *ex ante* n'a-t-il en soi pas lieu d'être. Il s'impose dès lors d'en vérifier l'utilité et le mécanisme.

C. L'importance et la complexité du processus de création d'une société

La création d'une société «à structure simple» n'est en aucun cas un processus simple. Au contraire, le schéma de réflexion des fondateurs est exactement le même quelle que soit la solution finalement retenue. On ne choisit pas la forme juridique la plus simple, mais bien plutôt celle qui répond le mieux aux besoins et impératifs. Ainsi, si nous considérons le développement – artificiel, mais logique – d'une entreprise exercée d'abord en la forme d'une société de personnes (simple ou en commandite), puis, les affaires prospérant, qui se transforme en société commerciale, il est douteux que le choix le plus opportun soit forcément (et dans tous les cas) la société anonyme «à structure simple». En effet, la forme qui permet le mieux de combiner les intérêts d'une société de personnes qui souhaite obtenir une plus grande indépendance vis-à-vis de ses membres est bien plutôt celle de la Sàrl «à structure complexe», savoir des statuts largement retravaillés pour s'approcher le plus

²⁴ ATF 125 III 18, c. 3b; SETHE/CETINKAYA (n. 1), 172; STOFFEL (n. 3), 199; BÜHLER (n. 3), 342.

²⁵ SETHE/CETINKAYA (n. 1), 174.

²⁶ SCHAUB (n. 3), 265; BÜHLER (n. 3), 360.

²⁷ DÉPRAZ (n. 3), N 20 s.

²⁸ DÉPRAZ (n. 3), N 20.

²⁹ DENIS PIOTET, L'acte authentique électronique, simple changement de support ou renversement des fondements, in: Mélanges – 10 ans de collaboration notariale intercantonale, Zurich 2011, 1–13, 4.

³⁰ Loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (LFus, RS 221.301).

³¹ Ainsi, seules les associations sont exemptées de la forme authentique (art. 20 LFus). Cf. le Message du Conseil fédéral du 13 juin 2000 concernant la LFus, FF 2000 4073.

possible de l'organisation d'une société de personnes. Ce n'est donc que soutenu par un appareil juridique critique adéquat qu'un choix éclairé peut être opéré, en fonction des circonstances d'espèces et à faveur des fondateurs³².

À considérer également sont les questions relatives aux autorisations administratives à présenter lors d'opérations du droit des sociétés. En effet, le Tribunal fédéral admet que la déclaration *Stampa* doit être remplie lors de toute fondation de société³³. Ce pourquoi le Conseil fédéral proposa que cette déclaration soit dorénavant annexée à l'acte authentique³⁴.

Nonobstant tous ces éléments, demeure encore le fait que la fondation d'une personne morale, ou sa dissolution, est une opération juridique complexe et qu'il incombe une lourde responsabilité à ceux qui y participent (art. 753 CO)³⁵. De même en va-t-il pendant la vie de la société du conseil d'administration, à plusieurs égards (art. 725 et 754 s. CO)³⁶. Pour ces raisons un contrôle préalable se justifie. Il convient maintenant d'en analyser les ressorts.

III. La notion de forme authentique

A. Premières réflexions

En droit des obligations et en droit des sociétés, ainsi que par extension dans l'ensemble du droit privé (art. 7 CC), l'un des principes fondamentaux est celui de la liberté contractuelle. En vertu de ce principe, en plus de pouvoir choisir de contracter ou non, les sujets de droit sont libres de déterminer le contenu matériel de leurs actes juridiques, ainsi que la forme que ceux-ci doivent revêtir pour devenir contraignants³⁷.

À cela s'oppose les exceptions prévues par l'ordre juridique³⁸. En promulguant des exceptions, les buts poursuivis par le législateur peuvent être la protection d'intérêts de nature privée ou publique dont l'importance justifie la dérogation au principe. Un but rationnel se doit donc de justifier la règle d'exception. La rationalité juridique du raisonnement viendrait-elle à faire défaut qu'il faudrait alors remettre en cause ladite dérogation (*de lege ferenda*).

Or, l'équilibre entre libéralisme et prévention peut être amené à évoluer en fonction de l'effectivité des mesures préventives prises en amont à éviter les risques futurs dont on souhaite se prémunir. Et même si cet objectif est bien rempli, il reste encore à établir si l'avantage ainsi procuré est suffisant pour justifier les mesures prises et leurs éventuels

³² MARKUS MÜLLER-SMIT, Aktienrechtliche Notariatspraxis: Frequently Asked Questions, in: RSDA 2016, 495–502, 502.

³³ ATF 119 II 463, JdT 1994 I 616, c. 2c *in fine*. Rappelons que la déclaration *Stampa* implique que «la société notifie qu'elle n'a, *ni ne prévoit* [notre mise en évidence], aucun apport en nature ou avantage particulier pour ses fondateurs, aucune reprise de biens ou compensation de créances, autres que ceux ou celles apparaissant déjà dans les statuts de l'entreprise ou dans les pièces justificatives remises à l'office du registre du commerce compétent.» : Portail PME du Département fédéral de l'économie, <https://www.kmu.admin.ch/kmu/fr/home/savoir-pratique/creation-pme/creation-entreprise/registre-du-commerce/declarations-stampa-lex-friedrich.html> (consulté le 4 octobre 2020).

³⁴ Message 2016 (n. 5), FF 2017 353, 439.

³⁵ PETER JUNG, Entstehung und Untergang von Kapitalgesellschaften, Recht 2013, 79 ss.

³⁶ Cf., sur le tout, par exemple, BERNARD CORBOZ, La responsabilité des organes en droit des sociétés, Bâle 2005, 1 ss.

³⁷ BSK-OR I, CORINNE ZELLWEGGER-GUTKNECHT, N 5 ss *ad* Vor. art. 1–40f; CR-CO I, ARIANE MORIN, N 36 *ad* art. 1; CR-CO I, OLIVIER GUILLIOD/GABRIELLE STEFFEN, N 6 *ad* art. 19, 20; DÉPRAZ (n. 3), N 1 ss.

³⁸ PASCAL ZYSSET, Geplante Formerleichterungen für einfach strukturierte Gesellschaften, Reprax 2/2018, 53, 55 note 12 («*Gegengewicht*»); BÜHLER (n. 3), 323.



inconvenients – ce que le Message invoquait à l'appui de son projet en se fondant sur l'économie de frais et le gain de temps³⁹.

Tout est donc question de pesée des intérêts⁴⁰. Pour répondre correctement à la question, il faut ainsi comprendre l'ensemble des ressorts juridiques du système mis en place par le législateur.

En correspondance avec les deux dimensions de la liberté contractuelle, les restrictions peuvent se décomposer entre celles d'ordre matériel – ainsi l'obligation du respect du *numerus clausus* des formes de sociétés – et formel – ainsi l'exigence du respect d'une certaine forme solennelle pour qu'un acte juridique soit valable (art. 11 CO)⁴¹.

La forme authentique est l'exemple par excellence d'une restriction à la liberté contractuelle⁴². Elle concrétise à l'évidence une limite formelle, mais porte en réalité concomitamment sur des aspects tant formels (directement) – établissement d'un acte authentique proprement dit – que matériels (indirectement) – procédure de vérification du contenu matériel de l'acte.

B. Distinction entre acte et forme authentique

Ce postulat nous mène à opérer une précision terminologique qui distingue entre *acte* authentique et *forme* authentique⁴³.

La loi utilise à raison la seconde notion, plus générale⁴⁴. L'acte authentique – simple document établi par le notaire, bientôt peut-être complètement dématérialisé – n'est effectivement que l'aboutissement du processus complexe que suppose la notion de forme authentique⁴⁵. L'ensemble de ce processus relève de la juridiction gracieuse (*vorsorgende Rechtspflege*)⁴⁶.

Or, les étapes qui précèdent l'instrumentation ont toutes leur importance en sus de l'acte formalisé; elles vont bien au-delà et ne représentent pas un simple automatisme⁴⁷. Par l'adjonction d'un notaire est recherchée une véritable plus-value juridique pour le bénéfice des parties à l'acte. Mais un officier public n'agit pas seulement en tant que fournisseur impartial de renseignements aux parties, il est aussi un délégué de l'État et remplit dans cette mesure une tâche d'intérêt public; son travail bénéficie ainsi, non seulement aux

³⁹ Message 2016 (n. 5), FF 2017 353, 390 et 598. Soit la charge administrative et financière induite par la forme authentique. Si elle ne peut être réfutée dans son principe, le coût de cette charge est sujet à des débats aussi anciens que la forme elle-même. Ne voulant pas entrer dans ce débat éminemment pratique, nous nous limitons à préciser ce qui suit. Si le préposé devait assumer seul le contrôle préalable, cela entraînerait un surcroît de travail qui impliquerait inéluctablement un coût supplémentaire pour l'État et une durée de traitement nécessairement rallongée (cf. Résumé 2013 (n. 7), IV.B.3.3.3.). Ces deux facteurs seraient ensuite de quoi sans doute traduits dans les émoluments du registre. Quant au gain de temps, il apparaît également douteux que celui-ci se réalise dans la pratique puisqu'il est probable que les réquisitions seraient souvent à compléter ou tout bonnement rejetées. Cf., à propos du débat actuel, SETHE/CETINKAYA (n. 1), 171 s.; MÜLLER-SMIT (n. 32), 501 s.

⁴⁰ Dans le même sens, FONTANET (n. 3), 133.

⁴¹ ETIENNE JEANDIN, La profession de notaire, Genève/Zurich/Bâle 2017 (quid iuris? 22), 130 s.; DÉPRAZ (n. 3), N 11 et 13 ss.

⁴² MOOSER (n. 2), N 423.

⁴³ La jurisprudence et la doctrine distinguent, en allemand, entre les notions de *Form* et de *Verfahren*: ATF 99 II 159, c. 2a; SETHE/CETINKAYA (n. 1), 158; ZYSSET (n. 30), 55; CR-CC II, MICHEL MOOSER, N 1 s. *ad art. 55 Tit. fin. CC.*

⁴⁴ Ainsi, notamment aux art. 55 Tit. fin. CC et 629 al. 1 CO.

⁴⁵ MOOSER (n. 2), N 3: «un acte authentique est un acte établi en la forme authentique.».

⁴⁶ Cf., par exemple, ATF 128 I 280, c. 3 et *supra* note n. 3.

⁴⁷ Obergericht (LU), 4.7.1968, in: RNR 51/1970, 352, 356. Aussi rapporté par MOOSER (n. 2), note 1573. Dans le même sens, SCHAUB (n. 3), 266.

parties à l'acte, mais également à l'ensemble de la communauté. C'est dire le rôle essentiel que tient la forme authentique – dans son principe déjà.

Cela étant précisé, nous pouvons rappeler l'avantage offert par l'acte authentique proprement dit. Il s'agit avant tout de la vocation probatoire qu'il revêt: «*acta publica probant se ipsa*⁴⁸». Consacrée et définie à l'art. 9 CC, la force probatoire donnée à l'acte a son importance au point de vue procédural, notamment si l'on se trouve en procédure civile (art. 179 CPC)⁴⁹. Nous rappelons aussi l'obligation de conservation des minutes originales qui va dans le même sens.

C. Siège de la matière

Toute réflexion à propos de la forme authentique débute à l'art. 55 Tit. fin. CC pour, semble-t-il, nous renvoyer exclusivement dans le domaine du droit cantonal⁵⁰. Cependant, si le droit fédéral impose la forme authentique, c'est bien parce qu'il s'en fait une certaine idée. Aussi, les conditions minimales requises doivent-elles résulter du droit fédéral; la jurisprudence et la doctrine l'admettent unanimement de nos jours⁵¹. *A fortiori*, les buts poursuivis par le législateur fédéral en imposant le respect de la forme authentique dans certaines situations doivent-ils ressortir de sources fédérales. Il n'y a pas lieu – dans le cadre donné à cette contribution du moins – d'étudier les droits cantonaux. Rappelons toutefois que la concrétisation de ces buts par les obligations qui incombent au notaire relève bien du droit cantonal⁵².

Faute d'indications légales concrètes quant à la *ratio legis* poursuivie par le législateur, il revient à la jurisprudence et à la doctrine d'expliciter les buts poursuivis par le législateur⁵³.

IV. Les buts de la forme authentique en général et en droit commercial

A. Buts généraux de la forme authentique

Si la forme authentique tend de façon toute générale à la sécurité de l'ordre juridique, c'est-à-dire la sécurité des personnes touchées d'une façon ou d'une autre par l'acte juridique visé par l'exigence légale, la doctrine y rattache schématiquement divers rôles, en sus de ceux déjà évoqués au sujet de l'acte authentique proprement dit. Trois rôles traditionnels sont

⁴⁸ KRATZER (n. 3), 62 s.

⁴⁹ Titre de mainlevée en droit des poursuites (art. 82 al. 1^{er} LP), l'acte authentique n'offre toutefois aucun avantage supplémentaire par rapport à un acte écrit: déjà KRATZER (n. 3), 47. Il faut néanmoins réserver le cas de l'acte authentique exécutoire, hypothèse par laquelle l'acte acquiert la qualité de titre de mainlevée définitive (art. 81 al. 1^{er} LP); cette constellation est toutefois improbable – et sans doute inutile – au moment de la fondation d'une société commerciale. Cf., à ce propos, SETHE/CETINKAYA (n. 1), 159; ZYSSET (n. 30), 55; JEANDIN (n. 41), 164 et note 324; MOOSER (n. 2), N 423; Christian BRÜCKNER, Schweizerisches Beurkundungsrecht, Zurich 1993, N 240 ss.

⁵⁰ Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale du 28 mai 1904 concernant le projet de Code civil suisse, FF 1904 IV 63: «Le projet ne dit pas ce qu'il y a lieu d'entendre par acte authentique; la législation cantonale y pourvoira.»

⁵¹ ATF 106 II 146, c. 1; ATF 90 II 274, c. 5; CR-CC II, MOOSER, *ad* art. 55 Tit. fin. CC N 15 et les nombreuses références citées; JÜRIG SCHMID, Grundlagen zur notariellen Belehrungs- und Beratungspflicht, in: FNS 2006 (n. 13), 2 s.; HANS MARTI, Das Hauptverfahren im Schweizerischen Notariatsprozess, 321–330, 323.

⁵² Cf. les art. 39 ss de la loi vaudoise sur le notariat du 29 juin 2004 (BLV 178.11). Dans le même sens, SETHE/CETINKAYA (n. 1), 160 s. (qui résumant le cadre juridique zurichois en notre matière).

⁵³ DÉPRAZ (n. 3), N 105.



ainsi formulés par la jurisprudence et la doctrine sous diverses dénominations⁵⁴. Nous les rappelons brièvement.

La protection des parties contre les engagements irréfléchis est le premier d'entre eux⁵⁵. Deux aspects en ressortent. En imposant le processus notarial, une distance temporelle est créée entre le consentement d'une partie et sa formulation légalement contraignante⁵⁶. On souhaite par ce moyen offrir aux futures parties à l'acte le luxe de la réflexion – il s'agit là fondamentalement d'un vœu pieux. C'est pourquoi l'obligation d'information juridique exige une intervention active spontanée du notaire pour permettre de s'assurer du consentement éclairé des parties à l'acte⁵⁷. Certains cantons sont d'ailleurs particulièrement exigeants⁵⁸. Le notaire, en explicitant les engagements qu'elles comptent prendre, permet ainsi aux parties de se prémunir contre tout excès⁵⁹.

Le deuxième rôle de la forme authentique est, par la formulation claire et complète des engagements réciproques des parties, d'assurer la sécurité du droit⁶⁰. Autrement formulé, la position juridique des parties est rendue, grâce à l'intervention du notaire, prévisible: l'on prévient – ou du moins tente de prévenir – tout problème futur d'interprétation de l'acte juridique.

La garantie de la précision des inscriptions aux registres publics constitue le troisième but supplémentaire (en quelque sorte réflexe) de la forme authentique⁶¹. En assurant la qualité de l'acte authentique – qui sert de titre à l'inscription subséquente – l'exigence de forme permet de disposer d'une base fiable quant au contenu des informations qui figurent aux registres et bénéficient ainsi de la foi publique. La présomption d'exactitude de l'acte notarié va notamment vers ce but.

Mis ensemble, la poursuite de ces divers buts vise à assurer un rôle de prévention face aux différents risques envisageables lors de la passation d'un acte juridique, ainsi que la conformité matérielle de cet acte avec l'ordre juridique dans son ensemble (*Verfahrenskontrolle*)⁶². La forme authentique répond donc parfaitement à l'objectif qui lui est assigné aux côtés de celui qui incombe au préposé⁶³.

⁵⁴ Ainsi, en dernier lieu dans le recueil officiel, ATF 140 III 200, SJ 204 I 321, c. 4.2, et la jurisprudence constante antérieure, ATF 99 II 159, JdT 1974 I 66, c. 2a; ATF 112 II 330, JdT 1987 I 70, c. 3; ATF 39 II 226, c. 2. Parmi la doctrine, il est possible de citer notamment: DÉPRAZ (n. 3), N 105 s.; KUNZ (n. 3), 175; BRÜCKNER (n. 49), N 239 ss.; SCHMID (n. 51), 1; KRATZER (n. 3), 55; EUGEN HUBER, *System und Geschichte des Schweizerischen Privatrechtes – Vierter Band*, Bâle 1893, 839.

⁵⁵ SETHE/CETINKAYA (n. 1), 159; JEANDIN (n. 41), 17; PERRIN (n. 19), 25; BRÜCKNER (n. 49), N 258 ss.

⁵⁶ DÉPRAZ (n. 3), N 25.

⁵⁷ JEANDIN (n. 41), 83; MOOSER (n. 2), N 211 s.

⁵⁸ Cf., notamment, l'art. 43 de la loi vaudoise sur le notariat; le paragraphe 31 de la *Notariatsgesetz des Kantons Basel-Stadt*. Cf. aussi JEANDIN (n. 41), 82 ss.; DENIS PROTET, *Application en droit immobilier, in: Die Belehrungs- und Beratungspflicht des Notars/L'obligation d'informer du notaire – Beiträge der Weiterbildungsseminare der Stiftung Schweizerisches Notariat vom 13. September 2005 in Lausanne und vom 28. September 2005 in Zürich* (JÜRIG SCHMID, édit.), Zurich/Bâle/Genève 2006 (cit. FNS 2006), 166 s.; RITA TRIGO TRINDADE/ANNIE GRIESEN COTTI, *Application en droit des sociétés*, FNS 2006, 220 s.

⁵⁹ DÉPRAZ (n. 3), N 25.

⁶⁰ SETHE/CETINKAYA (n. 1), 159; JEANDIN (n. 41), 17; MOOSER (n. 2), N 428; DÉPRAZ (n. 3), N 26; PERRIN (n. 19), 25.

⁶¹ SETHE/CETINKAYA (n. 1), 159; JEANDIN (n. 41), 17; MOOSER (n. 2), N 432; DÉPRAZ (n. 3), N 26; PERRIN (n. 19), 25.

⁶² SETHE/CETINKAYA (n. 1), 159 s. Certains auteurs distinguent également un rôle de «police du droit». Cf. JEANDIN (n. 41), 17; MOOSER (n. 2), N 433.

⁶³ MOOSER (n. 2), N 455; SCHMID (n. 51), 2.

Reste que l'explication abstraite des buts attribuables à l'exigence de la forme authentique ne suffit pas à en faire l'analyse pour notre problématique. Une analyse circonstanciée s'impose.

B. Spécificités en droit commercial

Les exigences de l'ordre juridique qui interviennent en contrepois à la liberté contractuelle dans le contexte du droit des sociétés correspondent en principe à celles générales décrites à l'instant⁶⁴. Plus précisément, le législateur n'ayant pas explicité ses buts, la reconstitution qu'en font la doctrine et la jurisprudence se recoupe largement – mais pas exactement – avec les buts généraux de la forme authentique. Il existe ainsi certaines nuances qui méritent de s'y attarder.

Ces nuances sont le fruit de distinctions doctrinales opérées à propos des actes authentiques liés au droit des sociétés. Une première *summa divisio* s'impose d'emblée. La forme authentique peut en effet s'attacher aux actes qui entrent dans le cadre de l'accomplissement du but social de la société – tels que la vente d'immeubles – comme à ceux de la vie de la société commerciale⁶⁵. Seule la seconde catégorie nous intéresse ici, la première répondant pleinement aux principes généraux⁶⁶.

Cette systématique des actes authentiques permet à une partie de la doctrine de distinguer en théorie entre les actes de déclaration et les actes de constatation⁶⁷. La différenciation est importante techniquement pour distinguer l'acte dans lequel il existe au moins une manifestation de volonté *individuelle* – celle, par exemple, du vendeur à un contrat de vente – face à celui qui comprend une manifestation de volonté *collective* – celle des actionnaires réunis en assemblée générale⁶⁸.

Aussi, en s'appuyant sur cette dichotomie – qui est pourtant parfois impossible à dresser⁶⁹ – entre actes de déclaration ou de constatation, certains admettent que les buts de la forme authentique sont quelque peu différents en droit commercial. Ainsi, le Tribunal fédéral considère que :

«Ce n'est pas pour protéger les fondateurs que [l'art. 629 al. 1 CO exige] la forme authentique pour les décisions de l'assemblée générale constitutive ou pour l'acte constitutif. Au contraire, le législateur a voulu par-là empêcher des manœuvres déloyales, assurer que le processus de fondation se déroule conformément à la loi et garantir l'existence de preuves sûres. Ces prescriptions visent donc avant tout des buts objectifs et tendent à la protection des tiers, même si les parties peuvent également y trouver leur intérêt⁷⁰.»

⁶⁴ PERRIN (n. 19), 114; René BIBER/Rolf WATTER, Notariatspraxis bei Gründung und ordentlicher Kapitalerhöhung, in: PJA 1992, 701–707, 701; BÜHLER (n. 3), 326.

⁶⁵ PERRIN (n. 19), 80.

⁶⁶ Nous ne traiterons en principe pas des légalisations de signature (art. 720, 814 al. 6, 901, 931a al. 2 CO; art. 18 al. 2 21 al. 1 let. b, 123 al. 2 let. c ORC) qui touchent certes des actes de la vie de la société, mais ne visent néanmoins pas l'opération juridique sous-jacente à la nécessité de la légalisation: TRIGO TRINDADE/GRIESSEN COTTI (n. 57), 223.

⁶⁷ Ainsi, surtout, BRÜCKNER (n. 49), N 85 ss, mais aussi MOOSER (n. 2), N 13 et 710; STOFFEL (n. 3), 202 et 205; BÜHLER (n. 3), 324.

⁶⁸ MOOSER (n. 2), N 710; BRÜCKNER (n. 49), N 85 s. et 112.

⁶⁹ DENIS PIOTET, Les procédures spéciales d'instrumentation d'actes authentiques, in: FNS 2007 (n. 3), 259–285 (cit. Les procédures), 270 ss, 279 s.

⁷⁰ ATF 102 II 420, JdT 1978 I 230, c. 2b (cf. aussi les références doctrinales citées).



De même, une partie de la doctrine abonde dans le sens de notre Haute Cour, souvent en s'y référant directement⁷¹. Le Conseil fédéral est du même avis⁷². Une autre partie de la doctrine considère, au contraire, que les intérêts des fondateurs sont aussi protégés par la forme authentique⁷³.

Même s'il est possible de considérer là qu'il s'agit plus de différences d'emphase que d'une véritable redéfinition des rôles de l'acte authentique, cette incertitude crée un flou préjudiciable à la sécurité du droit⁷⁴.

Si l'on se rattache à la vision majoritaire, les buts de la forme authentique étant différents, il doit logiquement en aller de même des obligations du notaire, qui ne devrait plus être tenu qu'à un rôle restreint⁷⁵, ce qui n'est en réalité pas le cas, comme nous allons le voir.

V. Analyse raisonnée du rôle de la forme authentique en droit commercial

A. La faiblesse de la qualification de pur acte de constatation

En instrumentant l'acte authentique, le notaire constate le bon déroulement de l'assemblée générale et incorpore à l'acte ses propres constatations faites à cette occasion⁷⁶. À ce propos, il est juste d'affirmer que dans la mesure où le notaire ne procéderait qu'à un acte de constatation, il ne garantirait alors pas la véracité des constats qu'il ferait – il n'est d'ailleurs pas forcément à même de le vérifier plus avant lui-même –, mais seulement leur transcription fidèle dans l'acte authentique⁷⁷. Le Conseil fédéral considère à cet égard que les buts de l'acte authentique n'auraient ici «qu'une importance limitée»⁷⁸.

Cette affirmation doit être d'emblée nuancée. En cas de doute, certes pas nécessairement sur la véracité absolue⁷⁹ mais sur la licéité d'un élément de l'acte, l'officier public ne saurait en effet continuer l'instrumentation⁸⁰.

En outre, cette approche n'explique pas l'ensemble des obligations imposées au notaire dans ces situations⁸¹. Par exemple en cas de mandat de représentation, le notaire – même s'il ne peut que juger des documents et déclarations que les fondateurs lui fournissent, et ne peut vérifier les circonstances de fait concernées – se doit de vérifier l'existence dudit mandat, son contenu et l'identité des personnes⁸². De même, la révision du droit de la société

⁷¹ CR-CO II, BERNARD CORBOZ/FLORENCE AUBRY GIRARDIN, N 16 *ad* art. 753 CO; PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, § 37 N 62; BRÜCKNER (n. 49), N 2784.

⁷² Message 2016 (n. 5), FF 2017 353, 390.

⁷³ Du même avis, MOOSER (n. 2), N 235r s.; EDGAR PHILIPPIN, Prise de position lors de la consultation concernant la «modification du code des obligations», lettre datée du 2 avril 2013, 11; STOFFEL (n. 3), 200. BÜHLER (n. 3), 360, attribue également ce rôle à l'officier public, le préposé s'occupant de la protection des tiers.

⁷⁴ Les possibilités de classification des actes authentiques sont en théorie nombreuses: RENÉ W. ISENSCHMID, Sinn und Zweck der öffentlichen Beurkundung, in: Neues zum Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht: zum 50. Geburtstag von Peter Forstmoser, Zurich 1993, 305–326, 319 ss.

⁷⁵ BRÜCKNER (n. 49), N 2691 ss.

⁷⁶ STOFFEL (n. 3), 206 et 208 s.; BRÜCKNER (n. 49), N 285 s.

⁷⁷ STOFFEL (n. 3), 210; DÉPRAZ (n. 3), N 11; BRÜCKNER (n. 49), N 94 et note 90 à la même page. L'obligation de véracité se mesure en fonction des capacités d'investigation du notaire: MOOSER (n. 2), N 178.

⁷⁸ Message 2016 (n. 5), FF 2017 353, 390.

⁷⁹ BRÜCKNER (n. 49), note 90 au N 94.

⁸⁰ MOOSER (n. 2), N 169 et 235 s s.; BRÜCKNER (n. 49), N 285 s. et 826.

⁸¹ MOOSER (n. 2), note 2554 *in fine*. Notons aussi que les lois cantonales sur le notariat s'abstraient souvent de la classification au moment d'énoncer les obligations du notaire.

⁸² FERNAND CHAPPUIS, Le notaire et les fondateurs face aux risques pénaux dans la création de sociétés – La représentation des fondateurs et la procuracion face au droit pénal (art. 251, 253 et 317 CP), in: SJ 2005 II 141–174, 148 et note 52; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL (n. 71), § 14 N 79.

anonyme prévoyant d'inclure la déclaration *Stampa* dans l'acte authentique lui-même⁸³, lorsque tel deviendra le cas le notaire ne pourra pas plus investiguer les circonstances. Mais, dans un cas comme dans l'autre, il sera au fait des déclarations des divers intervenants et des pièces justificatives; si un doute juridique en ressort pour lui, il devra poser des questions et, si les réponses ne sont pas satisfaisantes, refuser l'instrumentation. Cela vaut aussi lors de la modification des statuts⁸⁴.

Même si l'on s'en tient à une qualification d'acte de constatation, il est ainsi admis que le notaire procède à plus qu'une simple constatation.

B. L'existence d'un acte de déclaration

Nous pouvons toutefois aller plus loin encore. En effet, il est en réalité très difficile en droit des sociétés de qualifier un acte authentique de pur acte de constatation⁸⁵.

Cela car, lors de toute fondation ou dissolution d'une société anonyme, ainsi qu'en principe lors de la modification subséquente de ses statuts, l'instrumentation en la forme authentique ne devra pas aboutir seulement à un acte de constatation, mais également, selon nous, à un acte de déclaration⁸⁶. La raison en est simple: quand l'assemblée générale prend une décision, la société – par l'un de ses organes – émet une manifestation de volonté *individuelle*⁸⁷. Cette manifestation de volonté et le respect des diverses formalités imposées par la loi (dont la forme authentique), réalisent les éléments constitutifs d'un véritable acte juridique⁸⁸, lequel est incorporé à l'acte authentique. En conséquence, et à notre sens toujours, cet acte juridique doit être qualifié d'unilatéral puisqu'il émane de la société elle-même⁸⁹. De la sorte, les principes généraux s'appliquent et le notaire a l'obligation d'assurer l'effectivité de l'acte juridique, ce qui comprend non seulement l'exhaustivité de celui-ci, mais également sa validité juridique⁹⁰, sa véracité et un devoir de conseil envers l'unique partie à l'acte, soit la société.

Le destinataire concret de cette dernière obligation est à déterminer, à notre sens, en fonction de l'organe sur lequel repose l'initiative de la prise de décision et les responsabilités, savoir: les fondateurs lors de la constitution de la société ou d'une augmentation de

⁸³ Message 2016 (n. 5), FF 2017 353, 439. Cf. art. 429 al. 2 ch. 4 nCO.

⁸⁴ MOOSER (n. 2), N 235t; TRIGO TRINDADE/GRIESSEN COTTI (n. 57), 233.

⁸⁵ PIOTET, Les procédures (n. 69), 271 et 284; TRIGO TRINDADE/GRIESSEN COTTI (n. 57), 229.

⁸⁶ Ce point est largement admis pour la fondation de la société: BÜHLER (n. 3), 324; MOOSER (n. 2), N 235 s et 710; BRÜCKNER (n. 49), N 2787 (cependant: N 284). Sur le principe d'un double objet de la forme authentique: ISENSCHMID (n. 74), 311.

⁸⁷ ZK, TANNER, N 6 *ad* art. 698 CO, in: Zürcher Kommentar (Aktienrecht, Generalversammlung), 3^e éd., 2018; CR-CO II, HENRY PETER/FRANCESCA CAVADINI, N 3 *ad* art. 698 CO; BSK-OR II, DIETER DUBS/ROLAND TRUFFER, N 1a *ad* art. 698 CO et N 4a *ad* art. 703 CO; ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Droit suisse des sociétés, Berne 2015, N 103; PETER HAEFLIGER, Die Durchführung der Generalversammlung bei der Aktiengesellschaft, Berne 1978, 111.

⁸⁸ ZK, TANNER (n. 87), N 8 *ad* art. 703 CO; BSK-OR II, DIETER DUBS/ROLAND TRUFFER, N 4a *ad* art. 703 CO; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (n. 87), N 103; PIERRE ENGEL, Traité des obligations en droit suisse, 2^e éd., Berne 1997, 140 s. (qui précise à la même page que «le noyau de l'acte juridique, c'est la manifestation de volonté»); HAEFLIGER (n. 87), 111; HANS PETER WEBER-DÜRLER, Gesellschafterversammlung, Urabstimmung und Delegiertenversammlung als Beschlussfassungsformen des schweizerischen Gesellschaftsrechts, Berne 1973, p. 23. La qualification de principe d'acte juridique ne fait pas l'unanimité, mais les opinions divergentes optent néanmoins pour l'application complète des principes applicables à un acte juridique: HANS FELDMANN, Beschluss und Einzelstimme im schweizerischen Gesellschaftsrecht, Zurich 1954, p. 18 s.

⁸⁹ La doctrine est partagée entre la qualification d'acte unilatéral ou multilatéral.

⁹⁰ MÜLLER-SMIT (n. 32), 495; TRIGO TRINDADE/GRIESSEN COTTI (n. 57), 221; SYLVIE D'AUMERIES, La responsabilité civile du notaire et son assurance – Étude de droit vaudois, thèse de licence, Eysins 1980, 87.



capital⁹¹, le conseil d'administration dans les autres cas. Cela offre l'avantage d'une saine coordination. Les actionnaires réunis en assemblée générale ne sont donc pas directement visés ès qualités⁹² (leur protection étant l'affaire de l'acte de constatation⁹³).

Cette approche nous paraît, tout en restant pragmatique, dogmatiquement conforme à la systématique juridique. Tout comme la notion de forme authentique se doit d'être uniforme quel que soit le domaine dans lequel elle trouve application, ses buts généraux le doivent également. Ce n'est pas *in abstracto* qu'il faut retrancher les obligations du notaire, mais *in concreto* pour chaque acte authentique individuel⁹⁴ et en prenant appui sur les législations cantonales, cela tout particulièrement à propos de son devoir de conseil.

Cette vision des choses est également la plus prudente pour le notaire, car si ce dernier fait fi de ses obligations, il s'expose alors à une lourde responsabilité, tant civile⁹⁵ que pénale⁹⁶, de même que disciplinaire ou encore fiscale, ce qui a un effet dissuasif⁹⁷. Or, le Tribunal fédéral est exigeant, puisqu'il attend du notaire qu'il explique en détail dans son acte l'objet de sa vérification⁹⁸.

VI. Où le rôle qui revient au notaire s'impose à lui dans toute son importance

Nous ne sommes pas en train de prétendre que le notaire est l'intervenant unique sans lequel le principe de prévention ne peut fonctionner. Il s'agit néanmoins bien d'une pièce maîtresse dans le dispositif – historique et actuel – du législateur; et non pas d'un simple «second violon⁹⁹». Certes sous l'aspect de droit public de son rôle, il ne sert que d'appui au préposé, mais sa tâche globale est bien plus large puisqu'elle consiste avant tout à anticiper les problèmes juridiques qui peuvent survenir et les prévenir:

«[...] Les comparaisons internationales montrent que les litiges sont beaucoup moins nombreux dans les pays qui connaissent la forme authentique, cela étant probablement dû au fait que le registre du commerce, en Suisse notamment, est particulièrement fiable, grâce aux vérifications que la forme authentique exige avant la réquisition d'inscriptions¹⁰⁰.»

Au-delà des problématiques du seul droit des sociétés, se priver du contrôle notarial est également la porte ouverte à nombre de fraudes¹⁰¹.

⁹¹ La responsabilité des fondateurs s'applique en effet également en cas d'augmentation de capital: PETER BÖCKLI, *Schweizer Aktienrecht*, 4^e éd., 2009, § 18 N 87.

⁹² Sur ce point, nous rejoignons BRÜCKNER (n. 49), N 284.

⁹³ Ce qu'admet MOOSER (n. 2), N 235t.

⁹⁴ Dans notre sens, PIOTET, *Les procédures* (n. 69), 259 ss, 272 (qui cite l'ATF 90 II 276, JdT 1965 I 234, c. 6); STOFFEL (n. 3), 200 s.; DÉPRAZ (n. 3), N 106; PERRIN (n. 19), 114; BIBER/WATTER (n. 64), 701. *Contra* KUNZ (n. 3), 176.

⁹⁵ TRIGO TRINDADE/GRIESSEN COTTI (n. 57), 237 ss.

⁹⁶ CHAPPUIS (n. 82), 144: «le notaire est souvent le seul des intervenants à la fondation à engager sa responsabilité avec une telle intensité et de telles conséquences.»

⁹⁷ Une brève vue d'ensemble peut être trouvée chez Jacqueline PASSAPLAN, *La responsabilité du notaire – aspects théoriques et actualité jurisprudentielle*, in: *La pratique contractuelle 5 – Symposium en droit des contrats* (PASCAL PICHONNAZ/Franz WERRO, éd.), Genève/Zurich/Bâle 2016, 157–167.

⁹⁸ ATF 113 Ib 289, JdT 1989 I 319 (rés.), c. 3.

⁹⁹ «zweite Geige»: KUNZ (n. 3), 173.

¹⁰⁰ Robert Cramer, *Conseiller aux États et rapporteur pour la commission*, BO 2019 E 495. Dans le même sens, KUNZ (n. 3), 172 s.

¹⁰¹ FONTANET (n. 3), 123 et note 4. Cf., de même, Robert Cramer (n. 100), BO 2019 E 495. Cf., pour des exemples d'abus (anciens, mais édifiants), ÉMILE THILO, *Des irrégularités commises lors de la fondation des sociétés anonymes et de l'exercice du droit de vote des actionnaires par des hommes de paille*, in: JdT 1934 I 98 ss.

Une mise en garde envers les notaires doit néanmoins être exprimée ici. Les exigences et attentes qualitatives envers eux sont à la hauteur des différents rôles de leur ministère¹⁰². S'ils ne sont pas à même d'atteindre ces attentes, ils s'exposent à une redéfinition de leur place au sein de l'ordre juridique dans lequel ils s'inscrivent¹⁰³. Cela n'est pas nouveau; de tout temps le remède fut d'assurer les exigences de probité et de formation des notaires¹⁰⁴. Ainsi:

«[Le notaire] est contraint à l'excellence, car rien ne servirait à la collectivité de posséder un notariat si c'était pour avoir autant de conflits que s'il n'existait pas¹⁰⁵.»

VII. Conclusion

En définitive, si nous admettons que les parties à un acte soumis à l'exigence de la forme authentique puissent ne pas comprendre pourquoi une telle formalité leur est imposée, il ne faut pas oublier que dans l'essentiel des situations qui se présentent en matière de droit des sociétés, ce n'est pas uniquement leurs intérêts qui sont protégés, mais bien plutôt ceux de tiers – actionnaires ou créanciers. Ainsi, en raison de l'effet absolu que confère l'inscription au registre du commerce aux actes juridiques du droit des sociétés, un contrôle préalable à l'efficacité de tels actes s'impose.

Ce contrôle revient nécessairement de concert au préposé *et* au notaire. Le premier n'étant pas un juge – et partant ne pouvant bénéficier d'un pouvoir d'examen complet –, l'appui du second lui est nécessaire pour que le système de contrôle *ex ante* conserve son efficacité. En outre, le rôle du notaire ne se cantonne pas en droit des sociétés à l'instrumentation d'un acte de constatation; l'acte renferme également une manifestation de volonté individuelle émise par la société et donc un acte de déclaration. Et même dans l'hypothèse où tel ne serait pas le cas, les inconvénients de vérification du notaire sont nombreuses, comme nous l'avons vu. Les divers régimes de responsabilité du notaire assurent en sus la qualité de son travail. Le système de prévention est en définitive un mécanisme qui a prouvé son efficacité dans la mesure où ses différents ressorts se complètent à satisfaction. Cet équilibre serait-il rompu, il en découlerait un danger quant à la sécurité du droit en droit commercial.

* * *

¹⁰² CHAPPUIS (n. 82), 144.

¹⁰³ Un exemple historique peut être trouvé dans le Canton de Neuchâtel, alors sous domination prussienne: ADRIEN WYSSBROD, *De la coutume au code – Résistances à la codification du droit civil à Neuchâtel sous l'Ancien Régime*, Neuchâtel 2019, 152.

¹⁰⁴ MOOSER (n. 2), N 457. Ainsi, pour les Cantons de Vaud et Genève, cf. JEAN-FRANÇOIS POUURET, *Coutumes et coutumiers – Histoire comparative des droits des pays romands du XIIIe à la fin du XVIe siècle – Partie I: Les sources et les artisans du droit*, Berne 1998, 217 s.

¹⁰⁵ FONTANET (n. 3), 133. Dans le même sens, ALAIN PAPAUX, *L'étoffe du notaire: de la griffe d'Hermès au sur-mesure du client: éléments de philosophie et de déontologie notariales*, in: *Mélanges publiés par l'ANV, à l'occasion de son centenaire*, Zurich/Bâle/Genève 2005, 3–20, 18.



Chronique de jurisprudence fiscale

Michel Monod, notaire, chargé de cours à la Faculté de droit de l'Université de Lausanne,
Ludovic Fuchs, assistant diplômé au Centre de droit notarial de l'Université de Lausanne

Structure

1. **Droit des successions**
2. **Impôt sur les donations**
3. **Fiscalité immobilière**
 - 3.1. **Gains immobiliers**
 - 3.2. **Droits de mutation**
 - 3.3. **Autres**
4. **Double imposition**
5. **Impôt sur le revenu**
6. **Impôt anticipé**
7. **Revenu des assurances privées et LPP**
8. **Autres aspects fiscaux du patrimoine**
 - 8.1. **Commerce professionnel de titres**
 - 8.2. **Fortune commerciale/Fortune privée**
 - 8.3. **Domaine agricole**
 - 8.4. **Autres**

1. Droit des successions

GE – Taxation d'une substitution fidéicommissaire sur les biens résiduels entre des non-parents

Art. 21, 28 LDS/GE

En 1993, C a institué, par testament public, unique héritière de sa succession son épouse D, tout en grevant cette institution d'une clause de substitution fidéicommissaire résiduelle en faveur des petits-enfants A et B de son épouse, à raison d'une demie chacun. C est décédé en 1996 et ses avoirs successoraux nets s'élevaient à CHF 1.7 mio. Peu avant son décès en 2015, D a rappelé dans son testament la clause de substitution fidéicommissaire ordonnée par son époux C et le fait que l'actif y relatif était toujours de CHF 1.7 mio. A et B, seuls héritiers ensuite de la répudiation de leur mère, ont accepté la succession de leur grand-mère qui s'élevait à un total de CHF 8 mio, comprenant la substitution fidéicommissaire en leur faveur. L'administration fiscale cantonale a taxé cette

substitution au taux d'impôt des non-parents pour un montant total de CHF 950'000.–. Recours des petits-enfants qui demandaient l'annulation de la décision de taxation en invoquant qu'en raison de la répudiation de leur mère, ils se trouvaient dans une situation patrimoniale identique à la suite des décès de C et D, que la clause de substitution fidéicommissaire soit appliquée ou non et que la seule différence résidait dans le taux d'imposition qui passait de 0% à 54%. En outre, ils invoquaient que D avait utilisé en priorité le patrimoine de la substitution pour vivre étant donné que son patrimoine était essentiellement le même au moment de son décès que lors du décès de C.

Dans un premier temps, la Cour de justice constate que A et B n'ont contesté la validité de la substitution fidéicommissaire qu'au moment où l'Administration fiscale leur a indiqué qu'ils seraient taxés sur ce patrimoine en tant que non-parents. Puis, faute de preuve quant au montant de la fortune de D en 1996, soit au décès de C, il ne peut être retenu que D aurait utilisé en tout ou en partie le patrimoine de la substitution pour vivre au lieu du sien. De plus, la Cour retient qu'il ressort clairement du texte du testament de D datant de 2015 qu'elle a conservé l'entier du patrimoine de la substitution fidéicommissaire dans le but de respecter la volonté de son époux C et qu'il n'y a pas lieu d'interpréter différemment ce testament. Enfin, la Cour rejoint les recourants sur le fait qu'ils héritent du même patrimoine que l'on tienne compte ou non de la substitution fidéicommissaire et que seul le taux d'imposition applicable est modifié. Cependant, cette situation est générée par la coexistence de dispositions de droit civil et de droit fiscal qui ne poursuivent pas les mêmes finalités. En définitive, le recours est rejeté et la décision de taxation confirmée. *Cour de justice, chambre administrative, arrêt du 11 juin 2019, A., B. c/Administration fiscale cantonale (ATA/1007/2019)*

GE – Principe de la transparence et taxation au titre des droits de succession des actifs d'une fondation de droit liechtensteinois – principe de solidarité du paiement de l'impôt successoral

Art. 127 al. 2 Cst; art. 2, 54 LDS/GE

B, veuf et sans descendant, est décédé en 2007 à Genève. Dans son testament, il a institué A unique héritière de sa succession. Lors de l'établissement de l'inventaire de la succession, l'Administration fiscale

cantonale a intégré à la masse successorale un montant de CHF 4.2 mio correspondant à la valeur de la fondation H de droit liechtensteinois. Cette fondation, non reconnue comme sujet fiscal en Suisse, était imposée auprès de B jusqu'à son décès. Recours de A qui considère que la fondation ne peut pas être considérée comme transparente étant donné qu'elle n'exerce aucun pouvoir de contrôle sur elle et A conteste aussi le fait que les actifs de H soient attribués à ses avoirs imposables dans le cadre des droits de succession.

La Cour de justice retient que les actifs de H ne sont pas sortis de la fortune de B au jour de son décès. En effet, les actifs de cette fondation, qui avaient été pris en compte dans le patrimoine de B en application du principe de la transparence, doivent donc aussi être pris en compte dans les actifs de la succession, à leur valeur au jour du décès. En outre, la Cour constate que B avait pris des dispositions matérielles par les statuts de H afin que, après le paiement de legs francs d'impôts par le conseil de fondation, l'ensemble des actifs de H revienne à A, soit une maison et le solde des liquidités. Ainsi, le fait que A n'ait aucun pouvoir de contrôle sur H est sans incidence et l'absence de prise en compte des avoirs de la fondation dans les actifs successoraux aurait conduit à un résultat choquant car elle aurait permis d'éviter leur taxation. Enfin, l'Administration fiscale est en droit de solliciter le paiement de l'entier des droits de succession auprès de A en vertu du principe de solidarité, lequel n'est pas conditionné à celui de la subsidiarité.

Cour de justice, chambre administrative, arrêt du 30 avril 2019, A. c/Administration fiscale cantonale (ATA/861/2019)

2. Impôt sur les donations

VD – Mise à jour de l'estimation fiscale de l'immeuble dans le cadre d'une donation

Art. 14 al. 1 LHID; art. 2, 3 et 20 LEFI/VD; art. 8 RLEFI/VD

En novembre 2017, les époux C ont fait donation de leur villa à leurs deux enfants à une valeur civile de CHF 700'000.– alors que la valeur fiscale de ladite villa s'élevait à CHF 370'000.–. A cette suite, la Commission d'estimation fiscale des immeubles d'Yverdon-

les-Bains a révisé l'estimation fiscale de l'immeuble à CHF 521'000.–, soit la moyenne entre la valeur vénale de CHF 700'000.– et une valeur de rendement de 342'000.–. Recours des enfants contre cette décision. Selon eux, la valeur vénale doit être établie à CHF 550'000.– pour tenir compte de la problématique de la présence d'amiante dans le bâtiment.

La Cour confirme la valeur d'estimation fiscale retenue par la Commission. Selon elle, c'est à bon droit que l'estimation fiscale du bien a été mise à jour en raison du changement de propriétaire, qui correspond à une mutation, et du fait que l'acte de donation contient une valeur s'écartant notablement de la dernière estimation fiscale de l'immeuble. En outre, la Commission s'est à juste titre appuyée sur la valeur indiquée dans l'acte de donation pour établir la valeur vénale. Enfin, la donation est intervenue entre des parents et leurs enfants, il n'y a ainsi pas de raison de douter que la problématique de la présence d'amiante dans la villa a été prise en compte pour établir la valeur indiquée dans l'acte de donation.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 25 juillet 2019, A., B. c/Commission d'estimation fiscale des immeubles d'Yverdon-les-Bains (EF.2019.0003)

3. Fiscalité immobilière

3.1. Gains immobiliers

VD – Règles régissant l'imposition du gain immobilier réalisé lors d'une aliénation par voie d'échange

Art. 12 al. 3 LHID; art. 65, 67 LI/VD

En 2005, B a fait donation d'une parcelle à ses trois enfants, A, C et D, en copropriété chacun pour un tiers. Le 9 janvier 2015, ils fractionnent la parcelle en quatre biens-fonds, dont trois ont une surface et une estimation égale, sans soulte, et pour lesquels chaque enfant devient unique propriétaire. Ainsi, C et D cèdent chacun un tiers de leur part à la parcelle attribuée à A et A cède un tiers à C et à D de ses deux autres parcelles. Suite à ces échanges, A dépose une déclaration faisant état d'un gain immobilier imposable de zéro franc. Puis, par acte de vente du 12 février 2015, A cède sa parcelle à deux acheteurs et dépose une seconde déclaration pour l'imposition des



gains immobiliers. Sur la base de ces éléments, l'office d'impôt arrête les gains immobiliers de ces deux ventes en se basant sur les prix de vente du 12 février 2015 pour un tiers s'agissant de la quote-part acquise par donation et pour deux tiers de la quote-part acquise par échange. A recourt et requiert que pour les parts acquises par échange, le gain immobilier doit être fixé à zéro franc.

La Cour rappelle que l'imposition ne peut plus être différée lors d'une aliénation par voie d'échange. Elle retient que l'Administration cantonale des impôts aurait dû appliquer la règle générale selon laquelle le prix d'acquisition est le prix payé par l'aliénateur et c'est à tort qu'elle s'est basée sur l'estimation fiscale pour déterminer le prix d'acquisition des parts de copropriété. En effet, l'art. 67 al. 2 LI ne peut être invoqué que par le contribuable. De plus, lors d'une acquisition par voie d'échange, sans soulte, on ne peut pas proprement parler de prix d'acquisition puisque la contre-prestation de la part de l'immeuble acquise ne consiste pas dans le versement d'un montant en espèces mais dans le transfert de l'immeuble cédé en échange. En l'espèce, le laps de temps entre l'acte d'échange et les actes de vente est court et il n'y a pas eu, dans cet intervalle, de modification de nature à augmenter la valeur du bien-fonds. Dès lors, la Cour admet le recours en ce sens que l'estimation de la valeur vénale lors de l'échange est identique au prix réalisé lors de la vente.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 12 février 2019, A. c/Administration cantonale des impôts (FI.2017.0130)

3.2. Droits de mutation

VD – Appréciation du prix de vente d'un immeuble par l'autorité afin de déterminer l'assiette du droit de mutation

Art. 6 al. 5 LMSD/VD

Les époux A ont acheté un appartement dans un lot de PPE au prix de CHF 1,5 mio à la société C, dont A est actionnaire à 50%. L'Administration cantonale des impôts a rendu une décision de taxation définitive au titre du droit de mutation en se basant sur un prix d'achat de CHF 1,7 mio, après comparaison de ce lot avec d'autres lots de la PPE. Recours des époux soutenant que le prix de CHF 1,5 mio avant travaux de

finalisation, à leur frais pour CHF 300'000.–, correspond au prix du marché au moment de la transaction. La Cour se penche en premier lieu sur les circonstances de la vente du lot et considère que ladite vente ne s'est pas déroulée dans des conditions analogues à celle d'un marché libre. En effet, il s'agit d'une vente entre une société et son actionnaire, ce qui constitue une circonstance extraordinaire de nature à renverser la présomption légale selon laquelle le prix stipulé équivaut à la valeur réelle. Cependant, cet indice ne permet pas à lui seul de pouvoir s'écarter du prix convenu pour fixer l'assiette du droit de mutation. Il est encore nécessaire d'examiner si la valeur retenue comme prix d'achat peut effectivement servir d'assiette à l'impôt. Sur ce point, la Cour retient que l'autorité fiscale ne peut pas se fonder exclusivement sur le prix de vente moyen des autres lots de PPE pour fixer l'assiette de l'impôt mais il convient de tenir compte des spécificités du lot en question, à savoir sa proximité avec la route, le manque d'ensoleillement, les travaux supplémentaires effectués par les acheteurs, ainsi que l'estimation fiscale.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 7 janvier 2019, A. et B. c/Administration cantonale des impôts (FI.2018.0042)

VS – qualification de société immobilière ou société d'exploitation – relation entre le droit de mutation et la LFAIE

Art. 2 al. 2 let. a LFAIE; art. 7 al. 1 let. a LDM/VS

La société B AG a pour but la location, la gestion et l'administration des appartements du chalet C. En mai 2013, B AG vend l'ensemble de ses actions à la société A Ltd, dont le siège est à Malte. Par la suite, A Ltd est taxée d'un montant de CHF 280'000.– au titre du droit de mutation. Elle conteste cette taxation en argumentant que B AG doit être qualifiée de société d'exploitation, de telle sorte qu'aucun droit de mutation n'est dû.

Le Tribunal fédéral rappelle que si le droit cantonal a une approche économique du transfert immobilier, la vente de la totalité ou une grande majorité des actions d'une société immobilière doit être soumise à l'impôt sur les gains immobiliers et le droit de mutation. Ce n'est pas le cas s'il s'agit de la vente d'une société d'exploitation, soit une société dont la propriété foncière ne constitue pour l'essentiel que le support physique d'une exploitation. Pour déterminer si une

société doit être qualifiée d'immobilière, il ne faut pas s'arrêter à la définition du but de la société selon ses statuts mais il faut examiner au cas par cas, en fonction des circonstances concrètes, si l'affaire équivaut économiquement à la vente d'un immeuble. Notre Haute Cour ne s'est jamais fondée sur un seul critère, mais a toujours tenu compte de l'ensemble des circonstances. Dans tous les cas, la qualification de la société d'exploitation ou d'immobilière ne dépend pas de la volonté subjective des personnes concernées, mais de critères objectifs. Enfin, contrairement à ce que soutient la recourante, il n'est pas pertinent de se baser sur la qualification d'exploitation d'un hôtel donnée à la société dans le cadre de la procédure de la LFAIE pour l'appliquer en droit fiscal.

Tribunal fédéral, arrêt du 15 janvier 2019, Service des registres fonciers et de la géomatique du canton du Valais et Conseil d'État du canton du Valais c/A. LTD (2C_643/2017)

3.3. Autres

ZH – Traitement fiscal de l'indemnité pour résiliation anticipée du contrat hypothécaire

Art. 33 al. 1 let. a LIFD; art. 9 al. 2 let. c et 12 al. 1 LHID

Au cours de la période fiscale 2015, les époux A ont résilié de manière anticipée le contrat hypothécaire à taux fixe qui les liait avec leur banque pour en conclure un nouveau avec une autre banque. Une indemnité d'un montant de CHF 50'000.– est dès lors due par les époux à la première banque. Par la suite, les époux ont porté ce montant en déduction de leur revenu imposable dans leur déclaration d'impôt IFD/ICC 2015 au titre des intérêts passifs déductibles. Refus du Tribunal administratif du canton de Zurich de prendre en compte cette déductibilité et recours des époux.

Notre Haute Cour retient qu'il n'y a plus de lien entre la dette et l'indemnité. Dès lors, l'indemnité ne peut pas être assimilée à un intérêt passif mais s'apparente à une pénalité non déductible de l'impôt sur le revenu. Il en va autrement d'une modification des conditions initiales du prêt auprès de la même banque. Dans ce cas, la relation contractuelle demeure la même et seules les conditions liées aux intérêts sont modifiées. Ainsi, l'indemnité est assimilée à un intérêt passif déductible du revenu imposable. Enfin, si le contrat est résilié de manière anticipée en raison de la vente

du bien immobilier hypothéqué, le montant de l'indemnité est considéré comme une impense et donc déductible de l'assiette de l'impôt sur les gains immobiliers.

Tribunal fédéral, arrêt du 16 décembre 2019, A. A. et B. A. c/Kantonales Steueramt Zürich (2C_1009/2019 du 16.12.2019)

4. Double imposition

VD – notion de domicile d'une personne au bénéfice d'un forfait fiscal en Suisse

Art. 4 et 28 CDI CH-FR

X, de nationalité française, est résident suisse au bénéfice d'un forfait fiscal depuis le 1er août 2012. Suite à une affaire de blanchiment par laquelle des comptes bancaires sont découverts en Suisse, la France souhaite obtenir les déclarations d'impôt de X des années 2010 à 2013 et le considère comme résident fiscal français au moins jusqu'en janvier 2013. X recourt au Tribunal administratif fédéral contre la décision de l'Administration fédérale des contributions d'accorder ladite assistance administrative à la France. Le Tribunal tranche dans le sens que les renseignements demandés remplissent la condition de la pertinence vraisemblable, exception faite de la mention de l'imposition à la dépense.

En matière d'assistance administrative fiscale internationale, le recours de droit public n'est notamment recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose. Selon le Tribunal fédéral, le point de savoir si le mode d'imposition en Suisse d'une personne visée par une demande d'assistance administrative remplit la condition de la pertinence vraisemblable, ici, au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR, lorsque l'autorité requérante cherche à clarifier sa résidence fiscale est une question juridique de principe et doit être tranchée. Contrairement à l'instance inférieure qui ne comprend pas l'utilité potentielle de cette information après application de l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR relatif aux critères de résidence, le Tribunal fédéral juge qu'il s'agit d'un renseignement vraisemblablement pertinent pour la France afin qu'elle puisse déterminer la résidence fiscale de X. Pour ce faire, le Tribunal base son raisonnement sur l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR qui stipule qu'une



personne imposée en Suisse d'après une dépense calculée sur la base de la valeur locative de la propriété n'est pas considérée comme résidente au sens de la CDI CH-FR.

Tribunal fédéral, arrêt du 1er février 2019, Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI c/X. (ATF 145 II 112)

5. Impôt sur le revenu

VD – Notion de domicile fiscal – répartition intercommunale

Art. 3 al. 2 LHID

A, assistant-diplômé de l'Université de Lausanne depuis février 2015, est inscrit en résidence principale dans la Commune de Bourg-en-Lavaux, où il partage avec sa mère, sans lui verser de loyer, un appartement dont elle est propriétaire. En outre, il loue un appartement à Lausanne depuis le 1er janvier 2015. À la demande de la Commune de Lausanne, A remplit, en mars 2018, le formulaire relatif à la détermination du domicile fiscal et, en juin 2018, l'Administration cantonale des impôts rend une décision fixant son domicile principal à Lausanne et ce, depuis le 1er janvier 2018. A recourt contre cette décision en plaçant qu'il doit être assimilé, en raison de son statut d'assistant, à un étudiant.

Rappel détaillé de la notion de domicile fiscal selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la double imposition et à l'art. 3 al. 2 LHID. Ainsi, lorsqu'une personne séjourne alternativement à deux endroits, notamment lorsque le lieu de travail ne coïncide pas avec le lieu de résidence habituelle, son domicile fiscal se trouve au lieu avec lequel elle a les relations les plus étroites. Pour le contribuable célibataire exerçant une activité lucrative dépendante, le domicile fiscal se trouve en principe à son lieu de travail. En l'espèce, le doctorant bénéficiant du statut d'assistant-diplômé doit être considéré comme une personne exerçant une activité lucrative dépendante. En effet, malgré une part importante d'étude, la composante d'activité lucrative apparaît prépondérante.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 10 janvier 2019, A. c/Administration

cantonale des impôts, Commune de Lausanne, Municipalité de Bourg-en-Lavaux (FI.2018.0151)

VD – Détermination du caractère imposable au titre de revenu d'une indemnité octroyée par les autorités civiles dont la finalité est de compenser une perte de revenu locatif et déductibilité du revenu imposable le montant reçu à titre de dépens

Art. 16 al. 1, 20 al. 1 let. a, 21 al. 1 let. a et 24 let. g LIFD; art. 19 al. 1, 23 let. a, 24 let. a, 28 let. h LI/VD Suite à des retards de travaux et de la délivrance du permis d'habitation de la villa, composée de deux appartements, achetée par A à D, A a obtenu des instances civiles que de D lui verse une indemnité de CHF 73'500.– et un montant de CHF 25'700.– à titre de dépens. Cette indemnité, versée en 2014, se rapporte au dommage résultant de la délivrance tardive du permis d'habiter, correspondant aux loyers que A aurait perçus s'il avait pu louer les deux appartements. Lors de l'établissement de sa déclaration d'impôt 2014, A ne mentionne pas l'indemnité. Elle est ajoutée par l'Administration des impôts à titre de revenu. A recourt contre cette décision au motif qu'il s'agit d'une indemnité pour le dommage subi et, subsidiairement, que les dépens doivent être déduits du revenu imposable.

La Cour indique que le rôle du juge civil est d'indemniser le dommage composant le préjudice du lésé et ainsi de reconstituer son patrimoine alors que le rôle de l'autorité fiscale est d'établir l'ensemble des éléments qui augmentent la fortune du contribuable au cours d'une période fiscale. Elle poursuit et retient que dans la mesure où le juge civil octroie une indemnité pour compenser une perte de gain, et non pas pour réparer un défaut de la chose vendue par exemple, celle-ci constitue un avantage économique pour le contribuable dont la fortune augmente au cours de la période fiscale. En se basant sur le jugement civil pour déterminer les raisons de l'indemnité, la Cour confirme que cette indemnité doit être considérée comme du revenu et donc être imposée à ce titre. La Cour admet cependant que le montant de CHF 25'700.– reçu à titre de dépens doit être déduit du revenu imposable. En effet, ce montant sert à compenser les avances que A a lui-même consenties à son avocat, sans qu'il n'en résulte une augmentation de son patrimoine. Enfin, la Cour rappelle le principe de l'imposition du revenu lorsque ce dernier est consi-

déré comme réalisé, c'est-à-dire lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que celui-ci acquiert une préention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. Dans le cas d'espèce, c'est à juste titre que l'imposition est intervenue en 2014, dans la mesure où c'est cette même année que A a perçu ce montant.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 25 février 2019, A. c/Administration cantonale des impôts (FI.2018.0001)

6. Impôt anticipé

GE – Déchéance au droit de remboursement de l'impôt anticipé

Art. 23 al. 2 et 70d LIA

En 2016, peu avant la vente de C SA, les époux A, actionnaires de celle-ci, ont perçu un dividende de CHF 75'000.– de la société qu'ils n'ont pas indiqué dans leur déclaration d'impôt 2016. Afin de comprendre l'augmentation de la fortune des époux au 31 décembre 2016, l'Administration fiscale genevoise leur demande de lui remettre une copie de la convention de vente de leur participation dans C SA. Les époux transmettent lesdits documents et l'Administration fiscale ajoute le montant du dividende dans leurs revenus imposables et refuse de rembourser l'impôt anticipé, faute de l'avoir déclaré.

La question que doit trancher le Tribunal fédéral est celle de savoir si les époux ont perdu leur droit au remboursement de l'impôt anticipé à la lumière du nouvel art. 23 LIA. En vertu de l'art. 70d LIA, la préention au remboursement de l'impôt est postérieure au 1er janvier 2014 et la décision concernant ledit remboursement n'est pas entrée en force, ainsi le nouvel art. 23 al. 2 LIA s'applique. Le Tribunal fédéral se doit donc d'examiner si l'omission de déclarer le dividende est intentionnelle ou résulte d'une négligence, auquel cas il n'y a pas de déchéance du droit au remboursement. Il arrive à la conclusion que l'instance précédente ne s'est pas prononcée sur ce point, ce qui ne peut lui être reproché puisque cet élément était sans pertinence sous l'ancien droit, le jugement ayant été rendu en octobre 2018. Dès lors, il renvoie l'affaire à l'autorité précédente afin qu'elle établisse le caractère de l'omission.

Tribunal fédéral, arrêt du 21 juin 2019, A. et B. c/ Administration fiscale cantonale genevoise (2C_1066/2018)

TI – Déchéance au droit de remboursement de l'impôt anticipé – délai pour le contrôle des relevés cantonaux

Art. 23, 57 et 58 LIA

En novembre 2013, l'office de taxation tessinois notifie la déclaration ICC/IFD 2012 aux époux A. Il ajoute un dividende de CHF 80'000.– payé par C. SA aux époux, qui n'a pas été déclaré par ces derniers, et leur accorde le remboursement d'un montant de CHF 28'000.–. Le 22 novembre 2016, l'Administration fédérale des contributions informe le fisc tessinois que le dividende n'a pas été déclaré spontanément par les époux et que ledit montant d'impôt remboursé n'est pas justifié et doit être restitué. Le 23 janvier 2017, l'office de taxation cantonal adresse aux époux la décision de restitution de l'impôt.

Dans un premier temps, le Tribunal fédéral analyse si le droit de l'Administration fédérale de contrôler l'octroi du remboursement ne serait pas prescrit. En vertu de l'art. 57 al. 3 et 4 LIA, ladite Administration doit exprimer son désaccord avec les autorités cantonales sur un remboursement de l'impôt dans les trois ans suivant la fin de l'année civile. La décision de l'office cantonal entrant en force si ce délai est dépassé. Puis, selon l'art. 58 al. 1 LIA, l'office cantonal a un délai de six mois suivant la notification de l'Administration fédérale pour demander au bénéficiaire du remboursement contesté la restitution de l'impôt. En l'espèce, la décision de l'Administration fédérale est datée du 22 novembre 2016 et la décision de restitution de l'impôt de l'autorité cantonale du 23 janvier 2017. Les deux délais étant respectés, l'argument des époux est rejeté. Dans un second temps, le Tribunal fédéral rappelle la nécessité de se conformer correctement et spontanément à l'obligation de déclaration pour bénéficier de la reconnaissance au droit au remboursement de l'impôt découlant de l'art. 23 LIA. Faute de quoi, le droit au remboursement ne peut pas être reconnu. Dans ce cas, les époux ont notifié au fisc tessinois le dividende reçu par C SA mais seulement suite à la découverte et à la notification de leur omission par ladite autorité. C'est à juste titre que l'autorité fédérale est intervenue pour corriger l'erreur de l'autorité cantonale. Enfin, le Tribu-



nal fédéral affirme que si l'art. 23 LIA présupposait une faute, la négligence serait déjà suffisante pour perdre le droit au remboursement.

Tribunal fédéral, arrêt du 9 janvier 2019, A. et B. c/ Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino (2C_936/2018)

BE – Caractère de la négligence admis et remboursement de l'impôt anticipé

Art. 23 et 70d LIA

En novembre 2014, l'Assemblée générale extraordinaire de C SA a approuvé la distribution d'un dividende de CHF 200'000.– prélevé sur le bénéfice de l'exercice 2013. La déclaration d'impôt 2013 préparée par le fiduciaire de C SA et des époux C a été déposée en septembre 2014 et ne mentionnait donc pas le dividende. En novembre 2015, les époux C ont soumis leur déclaration d'impôt 2014 à l'administration fiscale. Ils y déclaraient les 2'000 actions de C SA mais pas le dividende de CHF 200'000.– reçu en décembre 2014. En effet, leur fiduciaire avait rempli leur déclaration d'impôt en se basant sur celle de C SA pour l'année 2013. Recours des époux C contre la décision de la Commission de recours en matière fiscale du canton leur refusant le remboursement de l'impôt anticipé. Ils demandent que la procédure soit suspendue jusqu'à l'entrée en vigueur des art. 23 al. 2 et 70d LIA. À la suite de quoi, tant l'Administration fiscale du canton de Berne que l'Administration fédérale des contributions demandent l'approbation de la plainte des époux C.

Le Tribunal fédéral expose que, selon l'état de fait, rien n'indique que les époux C aient sciemment et intentionnellement voulu soumettre des documents incomplets à l'Administration fiscale. En outre, il ressort des notes internes de la fiduciaire que cette dernière avait pour projet de déclarer le dividende litigieux dans la déclaration fiscale 2015 des époux C. Enfin, Notre Haute Cour conclut que les faits et les preuves circonstanciels indiquent qu'il s'agit clairement d'un cas de négligence, ce qui est aussi reconnu par l'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions. Ainsi, les conditions de l'art. 23 al. 2 LIA sont remplies et les époux ont droit au remboursement de l'impôt anticipé.

Tribunal fédéral, arrêt du 16 septembre 2019, A. C. et B. C. c/ Steuerverwaltung des Kantons Bern (2C_74/2018)

7. Revenu des assurances privées et LPP

VD – Échéance et imposition des prestations en capital versées dans le cadre du 3ème pilier A

Art. 22 al. 1 et 2, 38 LIFD; art. 3 al. 1 OPP3; art. 26 et 49 al. 1 LI/VD

A, né en 1946 et marié, a travaillé jusqu'à l'âge de ses 70 ans. Au cours de son activité professionnelle, il s'est constitué une prévoyance liée, pilier 3a, auprès de quatre institutions différentes. Entre 2013 et 2016, A a chaque année perçu une prestation en capital de l'une de ces institutions et une décision de taxation a été rendue pour chaque année fiscale y relative. Cependant, en août 2016, l'Office d'impôt a annulé ces décisions de taxation pour les années fiscales 2014 à 2016 et a rendu une nouvelle décision et de calcul de l'impôt en relation avec les versements en capital desdites années qu'il a cumulés pour les imposer sur la seule période fiscale 2016. Recours de A en ce sens que les prestations en capital de la prévoyance liée versées entre 2014 et 2016 doivent être imposées de manière séparée.

La question que doit trancher le Tribunal est celle de savoir quelle est l'échéance des prestations en capital versées dans le cadre du pilier 3a. L'art. 3 al. 1 OPP3 détermine cette échéance. Dans le cas d'espèce, l'autorité intimée soutient que l'interprétation de cette disposition a pour effet de reporter l'échéance des prestations de prévoyance versées après 64/65 ans dans le cadre du pilier 3a au moment de la cessation de l'activité lucrative, voire à 69/70 ans en cas de poursuite de l'activité lucrative. A soutient que l'acquisition des versements en espèces a pour effet de déclencher leur échéance. Pour la Cour, il sied de distinguer le 2ème pilier du 3ème pilier en ce sens qu'une pluralité de comptes de prévoyance/polices d'assurance est admise. Elle ajoute qu'avant l'âge de la retraite, chaque contrat et convention de prévoyance liée est en principe traité pour lui-même sous l'angle de l'imposition, sous réserve d'une éventuelle évasion fiscale. Lorsque les contrats ont été conclus avec diverses institutions, la demande de versement de l'avoir de prévoyance auprès d'une institution n'entraîne en principe pas l'échéance des contrats conclus auprès d'autres institutions. Dès lors que l'autorité intimée admet un échelonnement des retraits dans le cadre du pilier 3a avant la survenance de l'âge de la

retraite, il n'y a pas de raison objective qui justifierait de distinguer la solution prévalant avant que ne soit atteint l'âge de la retraite de celle prévalant au-delà de celui-ci, lorsque l'activité lucrative est maintenue. Aucune disposition légale ne permet de retenir que le législateur aurait entendu adopter une vision consolidée de l'ensemble des comptes du pilier 3a, que ce soit avant ou après la survenance de l'âge légal de la retraite. Ainsi, le Tribunal considère que l'interprétation que fait l'autorité intimée de l'art. 3 al. 1 OPP3 ne permet pas de considérer que toutes les prestations du pilier 3a versées au-delà de l'âge de la retraite doivent être imposées conjointement, soit lors de la cessation de l'activité lucrative, soit cinq ans après l'âge légal de la retraite.

Tribunal cantonal vaudois, arrêt du 3 avril 2019, A et B c/Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (FI.2018.0049)

VD – Rachats et versement en capital des avoirs de prévoyance dans un délai de trois ans – déduction du revenu acceptable

Art. 33 al. 1 let. d LIFD; art. 79b al. 3 LPP

L'époux A a effectué des rachats d'assurance dans sa caisse de pension entre 2010 et 2012 pour un montant de CHF 180'000.– par année, soit un montant total de CHF 540'000.–. En outre, un capital de CHF 334'046.– provenant d'une police d'assurance de libre passage lui a été versé en 2012, échéance à laquelle A a atteint l'âge de 65 ans. L'Administration cantonale des impôts a admis entièrement la déductibilité pour la période fiscale de 2010, partiellement pour la période fiscale de 2011, pour un montant de CHF 25'954.–, et l'a refusée pour l'année 2012 étant donné le versement du capital de CHF 334'046.–, la prévoyance de A s'est améliorée à hauteur de CHF 205'954.– en tout et pour tout.

La Cour rappelle que la déductibilité du revenu imposable ne peut être admise que jusqu'à concurrence de l'amélioration globale de la prévoyance. Elle ajoute que tout versement d'une prestation en capital effectué dans les trois ans suivant un rachat est en principe considéré comme abusif et ne peut être déduit du revenu imposable. L'objectif d'un rachat de cotisations vise la constitution et l'amélioration de la prévoyance professionnelle et ce but n'est pas atteint lorsque les mêmes fonds sont récupérés auprès de l'institution de prévoyance dans un laps de temps

relativement bref, sans que la couverture d'assurance en soit améliorée. De plus, selon l'art. 79b al. 3 LPP, il importe peu que les rachats aient été effectués auprès d'une caisse différente de celle qui a octroyé le versement en capital. Il n'y a pas de traitement différent entre les avoirs versés par une caisse de pension de ceux versés par une institution de libre passage.

Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, arrêt du 10 janvier 2019, A. et B. c/Administration cantonale des impôts (FI.2018.0144)

VS – Indemnité de départ analogue à un versement de capital provenant d'une institution de prévoyance; taux d'imposition

Art. 17 al. 2, 37 et 38 LIFD; Circulaire AFC n°1, du 3 octobre 2002 concernant les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur

A, arrivé à l'âge légal de la retraite, a souhaité continuer à travailler pour la société C jusqu'à ses 70 ans. Il a convenu avec C que son salaire serait réduit du montant de la rente du 2ème pilier qu'il percevait mais qu'en contrepartie, un montant en capital correspondant au manque à gagner découlant de cette diminution de salaire lui serait versé à son départ. En 2013, C lui verse le montant de CHF 168'500.– à titre d'indemnité de prévoyance professionnelle. En 2015, le Service des contributions du Valais procède à la taxation pour l'année 2013 et taxe ledit montant au titre d'autres revenus. A recourt contre cette décision. Selon lui, ce montant doit être assimilé à un versement analogue en capital provenant de la prévoyance au sens de l'art. 17 al. 2 LIFD et être imposé selon le taux d'imposition privilégié de l'art. 38 LIFD.

Le Tribunal fédéral rappelle que les indemnités de départ versées par l'employeur doivent avoir un lien étroit avec la prévoyance professionnelle pour bénéficier du régime de l'art. 38 LIFD et que ce lien s'examine à l'aune des circonstances entourant les versements concernés.

Il retient que cette indemnité de départ ne présente pas de lien étroit avec la prévoyance professionnelle et qu'elle correspond en réalité à un salaire différé à l'admissibilité contestable. Pour le Tribunal fédéral, A s'est tout au plus imposé une épargne forcée avant de partir à la retraite. Les faits ne suffisent pas à qualifier cette indemnité de versement analogue à une prestation en capital provenant d'une institution de prévoyance. Pour le surplus, les trois conditions



cumulatives de la Circulaire n°1 ne sont pas remplies. Enfin, A ne peut pas non plus bénéficier du taux particulier d'imposition prévu à l'art. 37 LIFD étant donné qu'il a lui-même choisi la forme d'un paiement en capital et qu'il a renoncé de son plein gré à un revenu périodique ou à une portion de celui-ci. En effet, ce type d'imposition n'est envisageable que pour les revenus qui ont été versés en capital indépendamment de la volonté de leur bénéficiaire, ce qui n'est manifestement pas le cas en l'espèce.

Tribunal fédéral, arrêt du 30 janvier 2019, A. X. c/ Service cantonal des contributions du canton du Valais et Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ATF 145 II 2)

8. Autres aspects fiscaux du patrimoine

8.1 Commerce professionnel de titres

LU – Qualité d'indépendant non reconnue – perte non déductible

Art. 17, 18 LIFD; art. 7, 10 al. 2 LHID; Circulaire AFC n°36, du 27 juillet 2012, commerce professionnel de titres

Les époux A ont déclaré une perte de CHF 275'000.– due au commerce de titres dans leur déclaration d'impôt 2014. Cependant, les autorités cantonales ont refusé cette déduction. Ils recourent donc contre cette décision devant le Tribunal fédéral en demandant la reconnaissance de leur activité de commerçants professionnels de titres et l'admission de la déductibilité de la perte susmentionnée.

Le Tribunal fédéral rappelle en premier lieu les critères permettant de retenir l'exercice d'une activité indépendante, soit notamment le travail à ses propres risques, une organisation de travail librement choisie, l'intention de réaliser un bénéfice dans des transactions commerciales, l'emploi de personnel, l'ampleur des investissements, une clientèle diversifiée et changeante et l'existence de locaux commerciaux. En outre, cet examen doit toujours être effectué au cas par cas en tenant compte de ces critères. Puis il expose les indices tirés de sa jurisprudence permettant de retenir une activité indépendante dans le domaine du commerce de titres, soit la manière d'agir systéma-

tique ou planifiée, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des titres, le lien étroit avec l'activité professionnelle du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, le recours à d'importants fonds étrangers pour financer les transactions, l'utilisation des bénéfices réalisés ou leur réinvestissement dans des actifs similaires et l'utilisation de dérivés. Chacun de ces indices peut, avec d'autres, mais aussi éventuellement seul, suffire à constituer une activité indépendante. Le fait que des éléments individuels typiques du travail indépendant ne sont pas remplis dans des cas individuels peut être compensé par d'autres éléments qui sont particulièrement prononcés. Ce qui est décisif, c'est que l'activité soit orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un gain. Dans le cas d'espèce, malgré les huitante-huit transactions effectuées en 2014, dont onze à perte, et le montant des transactions pour un montant total de CHF 5.7 mio, il y a lieu, dans l'appréciation globale, de donner plus de poids au fait que ladite activité est déficitaire et ceci depuis plus d'une dizaine d'années. Ce dernier critère exclut donc le fait que l'activité soit tournée dans un but de réaliser des gains et d'admettre la qualification de commerçants professionnels de titres aux époux A. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, si une activité ne génère pas de revenus à long terme, cela indique qu'il n'y a pas de volonté de réaliser un profit. Quiconque exerce réellement une activité lucrative se laisserait convaincre de la futilité de son activité après des échecs professionnels persistants et y mettrait fin. Cependant, s'il continue à le faire, il faut supposer que d'autres motifs que le profit sont déterminants pour le contribuable, notamment si cette activité est exercée en tant que hobby.

Tribunal fédéral, arrêt du 9 mai 2019, A. A. et B. A. c/ Dienststelle Steuern des Kantons Luzern (2C_389/2018)

8.2 Fortune commerciale/Fortune privée VD – Qualification fortune privée/fortune commerciale de l'immeuble utilisé par un indépendant

Art. 18 al. 2 LIFD; art. 8 al. 1 et 2 LHID; art. 21 LI/VD

X, psychiatre, a acquis en 1998 une part de PPE dans un immeuble afin de pouvoir y exercer son activité lucrative indépendante et ce jusqu'en 2015, date à

laquelle il y a établi son domicile. Dans sa déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2013, période litigieuse, X ne mentionne pas l'appartement dans sa comptabilité commerciale. En outre, le résultat commercial est grevé d'un loyer annuel pour cette location. En février 2015, l'office d'impôt de district a requis de X qu'il remplisse le questionnaire relatif à l'appartenance à la fortune commerciale ou à la fortune privée d'un immeuble à utilisation mixte et l'a ensuite qualifié d'immeuble appartenant à la fortune commerciale. X recourt contre cette qualification.

Le Tribunal fédéral rappelle que la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune, qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. Dès lors, pour attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'analyser l'ensemble des circonstances du cas. Ainsi, la fonction technique et économique, ou la fonction effective et actuelle, de l'élément de fortune constitue le critère d'attribution déterminant et non pas le fait que l'immeuble ait été acquis dans un but de prévoyance. D'autres critères d'attribution sont possibles comme les propriétés extérieures de l'immeuble, l'origine des fonds pour le financement, le motif d'acquisition ou de revente, les relations civiles de propriété ou le traitement comptable. Cependant, la comptabilisation ne suffit pas à elle seule pour décider de l'attribution d'un élément de fortune. Selon la jurisprudence, un élément de fortune peut constituer un élément de fortune commerciale sans être incorporé dans la comptabilité. En outre, lorsque des biens alternatifs, biens qui par leur nature peuvent appartenir à la fortune privée ou commerciale, font l'objet d'un usage mixte, soit une utilisation en partie commerciale et privée, il convient de recourir à la méthode de la prépondérance. Selon celle-ci, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. A contrario, les objets ne servant pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée, même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. À titre d'exemple pour un immeuble, il s'agit de mettre en relation tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de celui-ci. Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de

50 %, il s'agira d'une utilisation à prédominance commerciale.

L'état de fait étant clair, notre Haute Cour rejette le recours de X. La fonction effective de ce bien, qui est le critère déterminant, permet de rattacher l'immeuble à la fortune commerciale pour l'année 2013 du moins et les critères de financement par des fonds propres, le traitement comptable, notamment le paiement d'un loyer, et l'intention d'en faire un logement privé ne sont pas propres à modifier son appréciation.

Tribunal fédéral, arrêt du 23 avril 2019, X c/Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (2C_1083/2018)

FR – Vente d'immeubles constitués de forêts – la part constituée d'arbres plantés («bois sur pied») est un gain en capital de la fortune privée

Art. 16 al. 3, 18, 21 al. 1 LIFD; art. 7 LHID

La fratrie A a vendu en 2015 à l'État de Fribourg des parcelles de forêts. Le prix de vente a été fixé à CHF 261'000.–, dont CHF 38'000.– correspondant au «bois sur pied». En 2016, le Service des contributions impose le montant de CHF 38'000.– au titre de revenu d'une activité indépendante accessoire. Le recourant conteste cette décision et ajoute que s'il s'agissait d'un revenu provenant d'une telle activité, les charges d'exploitation auraient dû être déduites et il aurait dû être soumis à la cotisation de charges sociales. Par la suite, ledit Service constate que le recourant n'est pas agriculteur et renonce à la qualification de revenu provenant d'une activité indépendante accessoire tout en maintenant l'imposition sans provision pour les cotisations sociales et sous déduction d'impenses à faire valoir par le recourant.

La Cour fiscale du Tribunal cantonal examine si ce montant est un revenu imposable et rappelle la teneur de l'art. 16 LIFD et des art. 17 à 23 LIFD. Elle constate que le recourant n'exerce pas d'activité lucrative dans le domaine de l'immobilier, de l'agriculture ou de la sylviculture et qu'il ne paraît pas qu'il ait dépassé la simple gestion de sa fortune en vendant lesdits immeubles. Dès lors, ce montant ne peut pas être qualifié de revenu d'activité indépendante selon l'art. 18 LIFD. Puis, la Cour analyse si ce montant peut être qualifié de rendement de la fortune immobilière au sens de l'art. 21 al. 1 LIFD. Elle rappelle que le critère déterminant pour distinguer un revenu



immobilier d'une plus-value immobilière (gain en capital) est la préservation ou l'atteinte à la substance du bien considéré. Ainsi, lorsque la substance d'un bien est entamée pour une longue période ou de façon illimitée, nous sommes en présence d'un gain en capital. Pour ce faire, la Cour se doit de qualifier la notion de « bois sur pied » et retient qu'il s'agit d'arbres plantés sur un bien-fonds et que, conformément au principe de l'accession, ils font partie intégrante du bien-fonds. De ce fait, le montant litigieux doit être considéré comme une fraction du prix de vente des immeubles et ne peut pas être considéré comme un revenu de la fortune immobilière. De plus, aucune base légale ne permet de qualifier ce montant de revenu imposable en vertu des art. 16 ss LIFD. Ce montant constitue bien une part du produit d'une vente immobilière et doit être qualifié de gain en capital réalisé lors de l'aliénation d'un élément de la fortune privée, soit un élément de revenu non imposable au sens de l'art. 16 al. 3 LIFD. Confirmation que le revenu tiré de la forêt, soit sous la forme de coupe de bois, est un rendement de la fortune immobilière constituant un revenu imposable.

Cour fiscale du Tribunal cantonal, arrêt du 24 avril 2018, A. et B. c/Service cantonal des contributions (604.2017.3 & 604.2017.4)

GE – Report des pertes issues de l'activité lucrative indépendante du défunt par l'héritière continuant cette activité

Art. 12 al. 1 et 31 al. 1 LIFD; art. 560 al. 1 CC

À la suite du décès de son père en novembre 2005, B reprend son activité lucrative indépendante dès 2006. L'héritière souhaite déduire les pertes de l'activité indépendante de son père, donc celles antérieures à 2006, de ses revenus des années 2010 et 2011 pour l'ICC et l'IFD. L'Administration fiscale genevoise refuse de prendre en considération ce report de pertes, mais tient compte des actifs et passifs de la succession dans la détermination de la fortune imposable de B. Selon sa jurisprudence et l'art. 31 al. 1 LIFD, le Tribunal fédéral rappelle que les dettes sont liées à la personne du contribuable et non pas à l'entreprise indépendante. Le report de pertes ne passe donc pas à l'héritier qui continue l'activité indépendante. Dès lors, ce cas ne constitue pas une exception au principe liant le report de pertes à la personne du contribuable. Il en va de même au regard de l'art. 12 al. 1 LIFD. En

effet, la succession fiscale n'est pas une conséquence de la succession universelle du droit privé mais constitue un institut propre au droit fiscal qui implique le transfert aux héritiers des droits et des obligations de procédure du défunt au jour du décès. En d'autres termes, la succession fiscale vise à liquider les impôts dus par le défunt et mettre un terme au rapport fiscal ayant existé avec le contribuable défunt, sans créer un nouveau rapport de droit fiscal avec l'héritier. En définitive, l'art. 12 LIFD ne permet pas le transfert par succession de déductions d'un rapport de droit fiscal à un autre, donc du défunt à l'héritière.

Tribunal fédéral, arrêt du 28 juin 2018, A. X. et B. X. c/ Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ATF 144 II 352)

BS – qualité de commerçant professionnel de l'immobilier reconnue à un contribuable âgé de 19 ans

Art. 18 LIFD

En 2007, A, étudiant de 19 ans, a acquis un immeuble au moyen d'un prêt de sa mère pour CHF 250'000.– et d'une hypothèque de CHF 670'000.–. Il a ensuite habité dans un appartement de cet immeuble et loué les autres appartements. Après avoir divisé l'immeuble en six logements, il les a vendus en 2012 et a fait l'acquisition d'une nouvelle propriété dans le courant de la même année. L'administration fiscale cantonale l'a alors qualifié de commerçant professionnel de l'immobilier. Recours de A contre cette qualification.

Tout d'abord, le Tribunal fédéral rappelle les critères permettant de qualifier une activité de commerce professionnel de l'immobilier. Puis, contrairement à ce que soutient A, il expose qu'il n'est pas nécessaire que le contribuable acquière un bien dans le seul but de le revendre le plus rapidement possible pour retenir la qualification de professionnel de l'immobilier. Au contraire, une perspective à long terme est typique dans ce secteur. Il ajoute qu'il n'est pas non plus inhabituel pour un professionnel d'occuper temporairement un de ses biens. En outre, malgré son jeune âge, le Tribunal fédéral retient qu'il a déjà une certaine expertise en la matière. En effet, il a notamment apporté des contributions considérables dans le cadre de la rénovation du bien acheté en 2007 qui témoignent de ses connaissances spécialisées et il est aussi gérant d'une société en commandite avec son père,

professionnel du domaine de l'immobilier. Le Tribunal fédéral conclut que les activités de A, depuis l'acquisition du bien en 2007, doivent être considérées comme des opérations immobilières commerciales notamment en raison de l'utilisation de fonds externes, des compétences dont il dispose, de la manière systématique ou planifiée dont il a procédé et du réinvestissement d'au moins une partie substantielle des bénéfices réalisés de la vente de l'immeuble pour l'achat du nouveau bien.

Tribunal fédéral, arrêt du 28 juin 2018, A. c/Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt (2C_551/2018)

8.3 Domaine agricole

AG – Notion d'immeuble agricole ou sylvicole – réalisation systématique – immeuble mixte

Art. 8 al. 1, 12 LHID; art. 18 al. 4 LIFD; art. 2 al. 1 et 3, 7 LDFR

En 2011, A a cessé son activité d'exploitant agricole. Par la suite, il a morcelé une partie sa parcelle X pour en détacher une nouvelle, la parcelle Y, en zone constructible, qu'il vendra en 2010 pour un prix de CHF 950'000.–. En 2011, il a transféré sa parcelle X dans sa fortune privée, dont les trois-quarts étaient en zone constructible. Ces deux opérations ont été taxées sur un montant estimé au titre du bénéfice de liquidation à CHF 2.1 mio s'agissant de l'impôt cantonal et communal, litigieux en l'espèce. Recours de A contre cette décision qui considérait que les parcelles devaient être qualifiées de parcelles agricoles. Ainsi, le transfert dans sa fortune privée de la parcelle X ne pouvait générer un impôt sur le revenu qu'à hauteur des amortissements récupérés et aucun amortissement n'avait été effectué sur la parcelle Y. Le Tribunal administratif retenait qu'aucune de ces opérations ne pouvait être soumise à la protection du droit foncier rural. La vente de la parcelle X était une pure vente de parcelle en zone à bâtir alors que la parcelle X avait perdu sa qualité de facteur de production agricole étant donné qu'une piscine était installée sur la zone non dézonée et l'aire environnante n'était plus appropriée.

Le Tribunal fédéral constate que l'imposition privilégiée des immeubles agricoles et sylvicoles des art. 18 al. 4 LIFD et 8 al. 1 LHID est applicable tant en cas de réalisation systématique ou comptable qu'en cas d'aliénation. Puis, il retient que l'affectation ultérieure

d'un immeuble agricole n'a pas d'importance. Seule est exigée une qualification existante en tant qu'immeuble agricole ou sylvicole jusqu'au retrait privé ou jusqu'à la vente. Le fait que le vendeur détache irrévocablement le bien-fonds concerné du cercle agricole, n'empêche aucunement l'application de l'art. 8 al. 1 LHID. Il faut toutefois exiger que l'immeuble ait été jusqu'à la réalisation absolument sous la protection du droit foncier rural. Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral rejette le recours tant pour la parcelle X que Y car les conditions de l'utilisation agricole et l'appartenance à une exploitation agricole ne sont pas remplies.

Tribunal fédéral, arrêt du 17 juillet 2018, A.A et B. A. c/ Kantonales Steueramt Aargau (2C_271/2018)

8.4 Autres

GE – Liquidation de fait – responsabilité solidaire du liquidateur pour les dettes fiscales

Art. 55 LIFD; art. 15 LIA

Le 25 mars 2004, X achète l'entier des actions de B SA et en devient l'administrateur unique. Jusqu'au 20 octobre 2004, date de sa démission et de la vente de l'entier des actions de B SA, X vend treize des quinze immeubles dont B SA est propriétaire et provisionne une somme de CHF 1,7 millions pour le paiement des impôts. En mars 2007, le nouvel administrateur propose le dépôt de bilan de B SA, faute pour celle-ci de pouvoir s'acquitter de ses dettes fiscales. La société est dissoute judiciairement en novembre 2009. Puis, l'administration fiscale tient X solidairement responsable du paiement des créances d'impôt consécutives à la liquidation de la société, soit les dettes fiscales pour les impôts IFD 2003 et 2004 et ICC de 2003 à 2007.

Dans un premier temps, le Tribunal fédéral admet, pour la première fois, que les cas de liquidation de fait sont aussi concernés par l'art. 55 LIFD, à l'instar de ce qui vaut pour l'art. 15 LIA. Puis il rappelle qu'une liquidation de fait d'une société débute en principe lorsque les actifs sociaux sont réalisés et que les actionnaires perçoivent le produit de ces réalisations. Ce qui est déterminant est le fait que l'acte de disposition puisse être considéré comme une opération tendant à vider la société de sa substance. Il ajoute que c'est la situation au début de la liquidation qui est déterminante pour fixer le produit de la liquidation, c'est-à-dire la situation avant la vente des premiers



immeubles par X. C'est sur le dernier bilan produit avant mars 2004, soit le bilan au 31 décembre 2003, qu'il convient de se baser. Le Tribunal fédéral revient sur la limitation temporelle de la responsabilité du liquidateur. Il en ressort que contrairement à l'art. 15 LIA, l'art. 55 LIFD ne prévoit aucune limitation temporelle. Ainsi, la personne chargée de la liquidation répond de tous les impôts dus par la société avant son entrée en fonction, charge à cette personne de prouver qu'elle a pris tous les soins commandés par les circonstances pour éviter de devoir s'en acquitter. En revanche, une responsabilité pour des dettes fiscales nées postérieurement à la fin de l'activité au sein de la société n'est possible que si une disposition claire dans une loi au sens formel le permet. Une responsabilité pour des dettes fiscales nées postérieurement à la fin

de l'activité dans la société semble déjà exclue par la simple existence de la possibilité de se libérer de toute responsabilité au sens de l'art. 55 al. 1 LIFD. Il retient encore que la constitution d'une provision pour impôt doit être considérée comme étant une mesure visant à réduire la responsabilité de X, ce d'autant plus que si la société ne s'est pas acquittée des impôts de l'année 2004, il ne peut pas en être tenu responsable, ayant démissionné avant la fin de cette année et n'ayant de ce fait plus eu aucune activité de liquidateur de fait. Le recours est partiellement admis dans le sens que X ne peut être tenu solidairement responsable que des impôts ICC/IFD de 2004.

Tribunal fédéral, arrêt du 10 décembre 2018, X. c/ Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (2C_607/2017)

* * *



iusNet

DROIT FISCAL

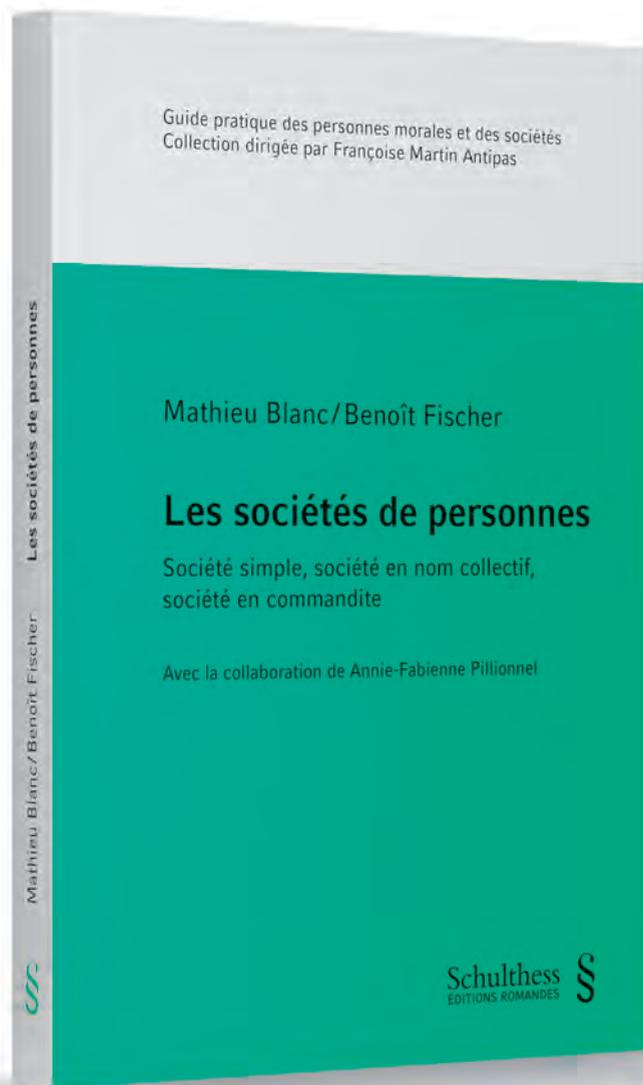
Une information rapide
et synthétique en droit fiscal

Jurisprudence • Législation • Éclairages • Services

iusNet Droit Fiscal s'adresse au praticien du droit fiscal (avocat, expert-comptable, fiduciaire et fiscal, conseiller juridique et fiscal, juriste in-house, magistrat, membre de l'administration fiscale ou étudiant) pour lui proposer un aperçu des développements majeurs de la jurisprudence et de la législation en droit fiscal suisse et international. L'abonnement comprend l'accès illimité à la plateforme en ligne ainsi qu'une newsletter mensuelle.

Offre d'essai : www.iusnet.ch/essai

Des réponses concrètes aux questions des praticiens



Les sociétés de personnes

Société simple, société en nom collectif, société en commandite

Mathieu Blanc | Benoît Fischer

Avec la collaboration de
Annie-Fabienne Pillionnel

février 2020

978-3-7255-8667-7

262 pages, broché

89.00 CHF

Auteurs :

Mathieu Blanc, docteur en droit, avocat

Benoît Fischer, master en droit, avocat

Avec la collaboration de
Annie-Fabienne Pillionnel,
master en droit, avocate

Préface de **Jean-Luc Chenaux**,
professeur à l'Université de
Lausanne, avocat

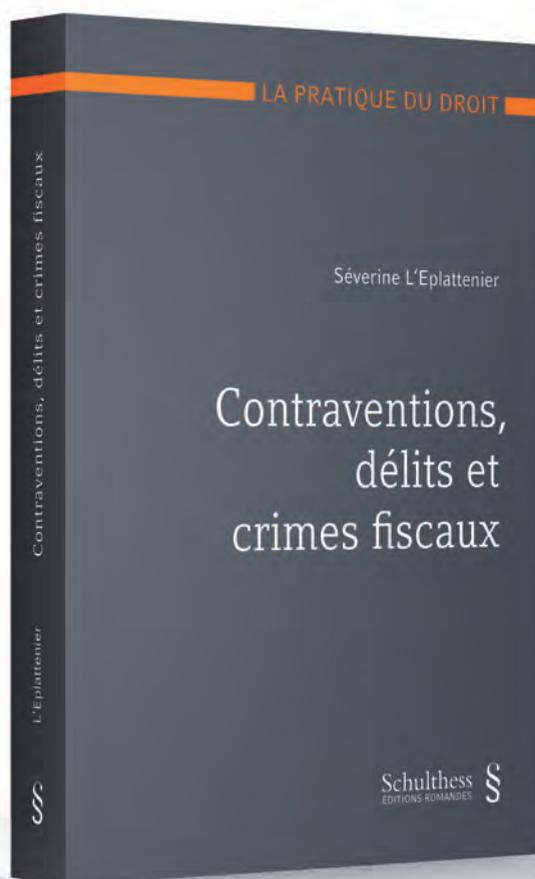


Cet ouvrage présente le cadre applicable aux sociétés de personnes : la société simple, la société en nom collectif et la société en commandite. Les exigences légales minimales fixées par la loi pour ces sociétés sont parfois la source d'ambiguïtés que l'ouvrage identifie et auxquelles il tente de répondre en proposant une réglementation

contractuelle spécifique. Il est ainsi destiné aux praticiens ainsi qu'aux entrepreneurs qui cherchent des exemples concrets et des réponses sur les questions qui se posent en lien avec la constitution, l'activité, l'organisation, la responsabilité et la fin des sociétés de personnes.

Une référence pour le fiscaliste

Avec e-Book pour PC, Mac et tablette



Contraventions, délits et crimes fiscaux

La pratique du droit

Séverine L'Eplattenier

novembre 2019

978-3-7255-8723-0
440 pages, PrintPlus
98.00 CHF

Auteur:

Séverine L'Eplattenier, docteur
en droit



Le droit fiscal, et plus particulièrement les infractions fiscales, sont au centre des débats depuis quelques années tant en Suisse qu'à l'étranger. Au début des années 2000, la détention d'un compte non déclaré, bien que punie par la loi, était perçue comme « le délit des honnêtes gens ». Au rythme des scandales fiscaux, on tend de plus en plus vers une criminalisation des infractions fiscales, notamment depuis l'introduction du blanchiment de fraude fiscale en droit suisse (art. 305^{bis} alinéa 1^{er} CP). Cet ouvrage examine le droit pénal fiscal en matière d'impôts directs suite aux modifications récentes de la législation suisse. Il passe en revue les infractions de droit pénal fiscal: le rappel d'impôt, la soustraction d'impôt, l'usage de faux et, finalement, la dernière nou-

veauté du droit pénal fiscal, le blanchiment de fraude fiscale. Plus spécifiquement, les problématiques posées par la dénonciation spontanée non punissable en lien avec l'échange automatique de renseignements, ou encore la présomption d'intention en cas de soustraction d'impôt sont traitées. L'auteur soulève également les problématiques induites par l'introduction de l'infraction de blanchiment de fraude fiscale dans la législation suisse, soit en particulier la confiscation du montant d'impôt soustrait et la localisation de l'économie d'impôt dans le patrimoine du contribuable, ainsi que la difficulté d'application de cette nouvelle norme. Vous recevez l'ouvrage sous format papier et e-book, à consulter sur votre PC, Mac ou tablette.

Simple, précis, pragmatique

Avec e-Book pour PC, Mac et tablette



Le trust en Suisse

La pratique du droit

Guillaume Grisel

janvier 2020

PrintPlus

978-3-7255-8758-2

386 pages, broché

108.00 CHF

Auteur:

Guillaume Grisel, docteur en droit, avocat, TEP



En Suisse, les trusts pèsent des milliards et touchent des milliers de gens, mais restent mal connus des praticiens, des autorités et du public. Pour la première fois, tous les aspects importants sont traités en un seul ouvrage, simple, précis et pragmatique: 1. Introduction complète au droit des trusts; 2. Droit international privé, coexistence avec le droit privé suisse et exécution forcée; 3. Fiscalité des trusts en Suisse (impôts directs, successions et donations, LIA, LT, TVA, entraide

internationale); 4. Compliance et réglementation des trustees en Suisse (LEFin, LBA, CRS, FATCA). Formé en droit des trusts à l'Université de Cambridge, l'auteur est vice-président de la Swiss & Liechtenstein STEP Federation et consacre sa pratique d'avocat à tous ces domaines depuis plus de dix ans.

PrintPlus: Vous recevez l'ouvrage sous format papier et e-book, à consulter sur votre PC, Mac ou tablette!