

4/22



Revue
de droit privé et fiscal
du patrimoine

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

Schulthess
ÉDITIONS ROMANDES



not@lex

Table des matières



Article de fond I

p. 109

Les conflits d'intérêts au sein des sociétés anonymes de famille

Tarek Houdrouge (LL. M. Northwestern), Manuela Scerri, avocats, Schellenberg Wittmer, Genève



Article de fond II

p. 123

Le droit d'exiger judiciairement l'adoption de dispositions réglementaires, dans la propriété par étages et la copropriété ordinaire

Irène Martin-Rivara, docteure en droit, avocate, Genève



Tribunaux

p. 136

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

Les conflits d'intérêts au sein des sociétés anonymes de famille

Tarek Houdrouge (LL. M. Northwestern), Manuela Scerri, avocats, Schellenberg Wittmer, Genève

Comme dans toute société, de nombreux conflits peuvent surgir au sein des sociétés anonymes de famille mais, en raison des liens familiaux et de l'attachement émotionnel, leur nature peut diverger et leur intensité peut être amplifiée.

La question du contrôle est au centre d'un jeu de pouvoirs, notamment pour éviter que des tiers s'immiscent dans la société ou lorsque plusieurs branches de famille (qu'elles soient actives ou passives) coexistent dans l'actionnariat. À cet égard, il est essentiel pour toute société de famille de mettre en place une gouvernance d'entreprise adéquate, afin de garder son contrôle en mains familiales au fil des générations, tout en évitant les conflits d'intérêts inhérents à la gestion de la société par certains membres de la famille. En plus des risques de perte de contrôle, les risques de dilution sont également importants, notamment en cas d'augmentation de capital. Alors que le régime légal n'est souvent pas suffisant, des mesures de protection convenues dans une convention d'actionnaires peuvent permettre de limiter les risques de perte de contrôle et de dilution. Il est ainsi souvent dans l'intérêt de tous les actionnaires concernés de traiter ces points en amont en anticipant la survenance d'un litige au moyen d'une convention d'actionnaires.



Table des matières

- I. Notion de sociétés anonymes de famille et sources de conflits**
 - A. Sociétés anonymes de famille**
 - B. Sources de conflits**
- II. Risque de perte de contrôle**
 - A. Règles de gouvernance**
 - 1. Enjeux
 - 2. Cadre juridique
 - B. Restrictions aux transferts d'actions**
 - 1. Risques d'ingérence de tiers
 - a. Enjeux
 - b. Aménagements possibles
 - i. Justes motifs
 - ii. Offre de reprise
 - 2. Règles successorales
 - a. Enjeux
 - b. Solutions légales
- III. Risque de dilution**
 - A. Suppression du droit de souscription préférentiel**
 - 1. Principe et compétence
 - 2. Sort des droits non-exercés ou supprimés
 - 3. Moyens de droit en cas de violation du droit de souscription préférentiel
 - B. Prix d'émission et mode de libération des apports**
 - 1. Compétence et délégation
 - 2. Exercice mesuré des droits
- IV. Recommandations en lien avec les conventions d'actionnaires**

I. Notion de sociétés anonymes de famille et sources de conflits

A. Sociétés anonymes de famille

En Suisse, un nombre important de sociétés sont des sociétés de famille. Elles peuvent prendre toutes les formes de sociétés existantes dans l'ordre juridique suisse. Dans le cadre de cette contribution, nous ne traiterons toutefois que des sociétés anonymes de famille non cotées en bourse, dès lors qu'elles en représentent la majorité.

Comme pour toutes les autres sociétés anonymes, les sociétés anonymes de famille sont régies par les art. 620 ss du Code suisse des obligations («CO»). Il n'existe en effet pas de régime spécifique en droit suisse applicable à ce type de société, ni même d'ailleurs de définition.

Le critère de contrôle est généralement utilisé par la doctrine pour la qualification de «société de famille». Est en principe réputée contrôler une société toute personne physique ou morale qui (i) dispose directement ou indirectement de la majorité des voix au sein de l'organe suprême, (ii) dispose directement ou indirectement du droit de désigner ou de révoquer la majorité des membres de l'organe supérieur de la direction ou d'administration ou (iii) peut exercer une influence dominante en vertu des statuts, de l'acte de fondation, d'un contrat ou d'instruments analogues (art. 963 al. 2 CO). Ainsi, les sociétés de famille se caractérisent par le fait que des personnes ayant des liens familiaux exercent une influence

dominante sur la société et les décisions qui y sont prises. Ce contrôle peut s'exercer non seulement par la détention majoritaire du capital et des droits de vote par des membres de la famille mais également par l'implication de membres de la famille dans la gestion proprement dite de la société, notamment au sein du conseil d'administration ou de la direction¹.

La notion de famille dans ce cadre s'interprète largement, du fait qu'elle est intrinsèquement liée à celle de société. Elle se réfère ainsi plutôt à la volonté de conserver une société anonyme au sein des membres d'une même famille qu'aux art. 90 ss CC régissant le droit de la famille². De ce fait, elle peut notamment viser les descendants, ascendants, collatéraux, conjoints, parents par alliance et ce, sans restriction. Par ailleurs, son cercle s'agrandit en principe au fil du temps, par le biais des successions et alliances.

B. Sources de conflits

Les sociétés anonymes de famille entraînent un certain nombre de problèmes d'un point de vue de la gouvernance d'entreprise (*corporate governance*). Ces conflits proviennent majoritairement du paradoxe entre le caractère personnel des sociétés de famille et le fondement capitalistique et impersonnel des sociétés anonymes³.

Les conflits concernés ont principalement trait aux risques de perte de contrôle et de dilution.

S'agissant du risque de perte de contrôle, il existe généralement une volonté au sein des familles d'éviter les ingérences de personnes étrangères à la famille dans la société, afin qu'elle garde son caractère familial. Cela entre toutefois en contradiction avec l'essence de la société anonyme qui se caractérise par la libre transmissibilité des actions (sous réserve principalement de restrictions statutaires permettant au conseil d'administration de refuser un nouvel acquéreur) et un droit à l'anonymat. Afin notamment d'éviter des ingérences, il arrive fréquemment que les mêmes personnes – ou à tout le moins le même groupe de personnes – soient à la fois actionnaires, administrateurs et directeurs au sein des sociétés de famille. Cela a toutefois pour effet de créer des situations de conflits d'intérêts compte tenu des différentes fonctions exercées par ces personnes.

Concernant le risque de dilution, comme pour tous les types de sociétés anonymes, l'actionnariat des sociétés anonymes de famille est souvent composé de branches de la famille qui sont des actionnaires majoritaires et d'autres minoritaires, de sorte qu'il existe un risque de dilution en particulier pour les seconds. Ce risque peut notamment se concrétiser en cas d'augmentation de capital.

Dans la présente contribution, nous présenterons les difficultés engendrées par ces conflits et les solutions proposées par l'ordre juridique suisse (*infra* II et III). Ce dernier n'étant pas toujours adapté, nous verrons quelles clauses il est utile d'intégrer dans les conventions d'actionnaires (*infra* IV).

¹ PETER HENRI/JACQUEMET GUILLAUME, Groupes, sociétés de famille et entreprises responsables : à la recherche d'une gouvernance idoine.../(Partie 1/2), dans : KNÜSEL DAVID-ANDRÉ (éd.), *Développements récents en droit commercial VI*, Lausanne 2018, p. 15.

² MARTIN FRANÇOISE, *Sociétés anonymes de famille, Structure, maintien et optimisation de la détention du capital*, 2^e éd., Genève – Zurich – Bâle 2013, p. 36 (cité : MARTIN, *Sociétés anonymes de famille*).

³ MARTIN, *Sociétés anonymes de famille*, p. 48.



II. Risque de perte de contrôle

A. Règles de gouvernance

1. Enjeux

Les sociétés de famille sont fréquemment confrontées à une concentration du pouvoir, en ce sens que les mêmes personnes ou groupes de personnes peuvent à la fois être actionnaires, administrateurs et directeurs. Cela ne pose en principe pas de problème particulier pour la première génération, en particulier en cas de PME étant donné que les fondateurs s'engagent généralement sur tous les fronts (en termes d'investissement, de travail, de contrôle, etc.). Les problèmes commencent plutôt à naître dès la deuxième génération où l'identité de l'entreprise familiale peut se trouver menacée⁴. En effet, les intérêts de la société peuvent se heurter aux intérêts de la famille et les conflits familiaux sont susceptibles d'avoir un impact négatif sur l'activité opérationnelle de la société. Cela peut par exemple s'expliquer par les raisons suivantes: des fonctions dirigeantes sont confiées à des membres de la famille qui ne sont pas aptes à les occuper, des membres de la famille qui n'ont pas de fonctions dirigeantes s'immiscent dans les affaires de la société ou encore des actionnaires liés par des liens familiaux n'arrivent pas à s'entendre⁵. Les notions de *corporate governance* et *family governance* sont ainsi intrinsèquement liées et viennent parfois même à se confondre. Cette concentration du pouvoir et confusion entre les concepts de *corporate governance* et *family governance* pose un certain nombre de problèmes de gouvernance, notamment en matière de prise de décision, de contrôle et de transparence⁶.

2. Cadre juridique

Alors que l'art. 709 CO a pour but d'assurer une représentation des actionnaires minoritaires ou de certains groupes d'actionnaires au conseil d'administration, il n'existe aucune exigence ou restriction prévue par le CO pour les sociétés anonymes en matière d'indépendance des administrateurs⁷ qui permettrait d'éviter que les membres de cet organe agissent comme de simples mandataires des actionnaires (en respectant bien entendu leurs obligations de diligence et fidélité à l'encontre de la société). De ce fait, il est en théorie tout à fait possible d'avoir une concentration du pouvoir au sein d'une société anonyme de famille.

Toutefois, afin d'éviter que des conflits familiaux mettent en péril l'entreprise familiale, il est nécessaire de mettre en place un certain nombre de règles de bonne pratique. Elles sont une *condition sine qua non* à la viabilité de l'entreprise au fil des générations.

En matière d'indépendance, le Code suisse de bonnes pratiques pour la gouvernance d'entreprise, établi par Economiesuisse, tel que mis à jour en 2016, préconise notamment qu'une majorité des membres soit indépendante, c'est-à-dire des membres non exécutifs du conseil d'administration n'ayant jamais fait partie de la direction ou l'ayant quittée depuis trois ans au moins et n'entretenant aucune relation d'affaires avec la société ou des relations

⁴ CHENAUX JEAN-LUC, Gouvernance des sociétés de famille – Quels sont les enjeux?, RSDA 2015 p. 517 ss, p. 520.

⁵ BÖCKLI PETER, Leitgrundsätze für eine Best Practice des KMU-Verwaltungsrates, RSDA 2014 p. 522 ss, p. 524 (cité: BÖCKLI, Leitgrundsätze).

⁶ PETER HENRI, La forme juridique des entreprises de famille – ou – De la difficile coexistence entre corporate et family governance/I. Etat de fait, dans: Ling Peter (éd.), Les successions dans les entreprises, travaux de la journée d'étude organisée le 20 mai 2005, Lausanne 2006 (= CEDIDAC 69), p. 57.

⁷ Des exigences d'indépendance peuvent en revanche exister pour les sociétés qui sont soumises à la supervision d'une autorité de surveillance (p.ex. FINMA).

d'affaires relativement importantes. Ce Code n'est toutefois que peu adapté aux sociétés de famille qui ne sont pas ouvertes au public. En effet, bien qu'il soit opportun d'avoir des membres du conseil d'administration indépendants de la direction et n'entretenant pas de relations d'affaires avec la société, il n'est pas réaliste d'avoir une majorité de membres indépendants de la famille et libres de tout lien susceptible d'engendrer un conflit d'intérêts⁸.

Une solution alternative en matière de gouvernance d'entreprise pourrait être de constituer une holding familiale. Cela présenterait l'avantage de garantir aux membres de la famille de garder le contrôle de la société, tout en évitant que les conflits familiaux impactent son activité opérationnelle. Toutefois, la mise en place d'une telle structure nécessite une taille d'entreprise certaine afin de justifier ses coûts. Elle pourrait par ailleurs être difficilement acceptée par les actionnaires passifs, dès lors qu'une telle structure peut affecter la valeur de marché des actions qu'ils détiennent⁹ et affaiblit leurs droits d'actionnaires minoritaires du fait de leur participation uniquement indirecte dans la société opérationnelle.

B. Restrictions aux transferts d'actions

1. Risque d'ingérence de tiers

a. Enjeux

L'une des caractéristiques principales de la société anonyme est que le statut d'actionnaire est fondé sur sa participation financière au capital et non sur ses qualités personnelles. Cet aspect capitalistique et impersonnel de la société anonyme apparaît à première vue contradictoire avec la notion même de société de famille, au sein de laquelle les qualités personnelles des membres sont essentielles¹⁰. Dans une société de famille, ses membres souhaitent en effet généralement que le capital reste en mains familiales. Or, l'art. 684 al. 1 CO prévoit que, sauf disposition contraire de la loi ou des statuts, les actions nominatives sont librement transmissibles¹¹.

Certains aménagements sont néanmoins prévus par l'ordre juridique afin d'éviter des ingérences de personnes extérieures à la famille dans l'actionnariat de la société.

b. Aménagements possibles

Le premier aménagement possible revient à soumettre tout transfert d'actions à l'approbation de la société, soit pour elle le conseil d'administration. Selon les situations, ce type de restriction peut découler directement de la loi (art. 685 al. 1 CO)¹² ou ressortir des statuts (art. 685a al. 1 CO).

S'agissant des restrictions statutaires, les statuts de la société peuvent prescrire que le transfert des actions nominatives liées est subordonné à l'approbation du conseil d'admi-

⁸ Dans ce sens, voir également PETER/JACQUEMET, p. 19; CHENAUX, p. 520; BÖCKLI, Leitgrundsätze, p. 528, qui liste douze recommandations à l'attention du conseil d'administration.

⁹ CHENAUX, p. 520–521.

¹⁰ MARTIN, Transfert des actions dans les sociétés anonymes de famille – Conventions de blocage entre actionnaires, ECS 6–7/10 p. 376 ss, p. 376; l'aspect personnel des sociétés de famille peut être pris en considération en cas de dissolution de la société pour justes motifs où «l'on peut, dans les petites sociétés de familles, tenir compte également dans une certaine mesure des relations personnelles» (ATF 136 III 278, cons. 2.2.2; ATF 126 III 266, consid. 1a; ATF 105 II 114, consid. 7b).

¹¹ Nous ne nous intéressons qu'aux actions nominatives dès lors que les actions au porteur ne sont autorisées qu'aux conditions de l'art. 622 al. 1bis CO depuis le 1^{er} novembre 2019.

¹² Dans l'hypothèse où les actions de la société ne sont pas intégralement libérées au moment du transfert.



nistration de la société (art. 685a al. 1 CO). Le conseil d'administration ne peut toutefois refuser un tel transfert que pour de justes motifs prévus par les statuts ou en offrant à l'aliénateur de reprendre les actions pour son propre compte, pour le compte d'autres actionnaires ou pour celui de tiers, à leur valeur réelle au moment de la requête (art. 685b al. 1 CO).

i. Justes motifs

Concernant la notion de justes motifs, la doctrine majoritaire considère que l'art. 685b al. 2 CO liste de manière exhaustive les justes motifs qui peuvent être prévus dans les statuts¹³. Ainsi, sont considérés comme justes motifs les arguments qui relèvent de la composition du cercle des actionnaires et qui justifient objectivement un refus eu égard au but social ou à l'indépendance économique de l'entreprise.

La question se pose de savoir s'il est possible d'inclure comme juste motif de refus dans les statuts le fait pour la société de refuser le transfert d'actions à une personne étrangère à la famille afin de maintenir la totalité du capital-actions ou des voix en mains familiales. La validité de ces clauses dites de famille est controversée en doctrine¹⁴. Alors que certains considèrent qu'une telle clause constituerait un juste motif permettant d'atteindre le but social tout en préservant l'indépendance économique de l'entreprise¹⁵, d'autres sont d'avis que l'appartenance à la famille ne vise aucun de ces deux objectifs et pourrait même porter atteinte à l'intérêt social de la société¹⁶. Cette controverse entraîne une certaine insécurité juridique. Pour notre part, nous considérons qu'une telle clause formulée de manière large devrait être admissible, même si l'intérêt personnel et familial (de certains membres de la famille) est parfois susceptible d'entrer en contradiction avec l'intérêt de la société. En effet, la condition d'appartenance à une famille n'est pas un juste motif contraire à l'art. 685b al. 7 CO, qui prévoit que les statuts ne peuvent pas rendre plus dures les conditions de transfert, puisqu'il peut être rattaché à la composition du cercle des actionnaires eu égard au but social et/ou à l'indépendance économique de l'entreprise. En pratique, les registres du commerce cantonaux semblent d'ailleurs accepter des statuts qui contiennent des clauses de famille, sous réserve d'une revue au cas par cas des articles pertinents.

Selon nous, le juste motif d'appartenance à une famille devrait plutôt être rattaché à l'indépendance économique de la société dans le but de la défense contre une prise de contrôle car il est rare que le but social englobe le caractère familial. Cependant, le motif d'indépendance économique seul (sans prise de contrôle ou présence de concurrents) ne saurait fonder en soi un juste motif de refus. En pratique, si une société familiale veut permettre au conseil d'administration de contrôler l'entrée au capital-actions, il peut être utile d'inclure (i) dans les statuts un seuil de contrôle minimum par la famille permettant de refuser l'acquisition d'actions par des non-membres et/ou (ii) dans le but social une référence à la gestion des affaires comme entreprise indépendante par la famille, afin que le motif d'appartenance à la famille puisse être expressément rattaché au but de la société.

Malheureusement, malgré la réforme du droit de la société anonyme qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2023, cette insécurité perdurera, dès lors que les art. 685 ss CO ne feront l'objet d'aucune modification.

¹³ MARTIN, Sociétés anonymes de famille, p. 100, et auteurs cités.

¹⁴ CHENAUX, p. 521.

¹⁵ MARTIN, Sociétés anonymes de familles, p. 111, et auteurs cités.

¹⁶ NAGEL THOMAS, Die statutarische Vinkulierung nicht kotierter Namenaktien, PJA 2015 p. 190 ss, 197; CHENAUX, p. 521.

ii. Offre de reprise

Si le transfert d'actions est restreint selon les statuts (art. 685a al. 1 CO), la société peut refuser un tel transfert à condition d'offrir à l'aliénateur de reprendre les actions à leur valeur réelle (art. 685b al. 1 *in fine* CO). Cette faculté, aussi appelée *escape clause*, permet à la société d'empêcher une vente d'actions sans faire valoir de justes motifs. Il est toutefois précisé que la société ne dispose que du droit de formuler une offre et non d'acheter les actions¹⁷. Ainsi, l'aliénateur est libre d'accepter ou de refuser l'offre de la société. Toutefois, s'il décide de refuser cette offre, il ne peut pas vendre ses actions¹⁸.

L'*escape clause* s'avère utile dans le cadre de sociétés anonymes de famille, dès lors qu'elle permet de contrôler la composition du cercle de ses actionnaires et d'en interdire l'accès à des tiers¹⁹.

Toutefois, pour exercer son droit de reprise, la société doit être mesure de présenter une offre portant sur l'ensemble des actions que l'actionnaire souhaite transférer et de l'exécuter dans un délai raisonnable²⁰. Ce faisant, le conseil d'administration doit en particulier s'assurer que les conditions relatives à l'acquisition d'actions propres sont remplies. En principe, la société ne peut acquérir ses propres actions que si elle dispose de fonds propres librement disponibles équivalant au montant de la dépense nécessaire et si la valeur nominale de l'ensemble de ses actions ne dépasse pas 10 % du capital-actions (art. 691 al. 1 CO). Ce seuil est augmenté à 20 % en cas d'acquisition par la société de ses propres actions à la suite de l'exercice de l'*escape clause*. Toutefois, si par ce biais la société détient entre 10 % et 20 % de son capital-actions, elle doit ramener la part excédentaire à 10 % dans un délai de deux ans, en aliénant ses propres actions ou en les détruisant par une réduction de capital (art. 659 al. 2 CO).

2. Règles successorales

a. Enjeux

Toute succession résultant du décès d'un actionnaire familial entraîne un transfert d'actions²¹. Toutefois, en cas d'actions acquises par succession, le risque de transfert à un tiers est faible, en particulier si l'actionnaire défunt n'a pas pris de disposition pour cause de mort, dès lors que les héritiers légaux entrent dans la définition large de « famille ».

Cela étant, un transfert d'actions par succession ou partage successoral n'est pas sans conséquence pour la continuité de la société.

Tout d'abord, si l'actionnaire est marié, il convient de dissoudre et liquider le régime matrimonial afin de déterminer la masse dévolue aux héritiers avant de s'intéresser aux questions d'ordre successoral. Selon le régime matrimonial choisi par les époux, tout ou partie des actions de la société peut être dévolue au conjoint survivant²².

Ensuite, si le *de cuius* ne prend pas de dispositions particulières en matière successorale, cela peut mener à une dissémination des actions parmi ses héritiers (qui s'accroîtra au fil des

¹⁷ CR CO II-TRIGO TRINDADE, art. 685b N 27; MARTIN, Sociétés anonymes de famille, p. 101.

¹⁸ MARTIN, Sociétés anonymes de famille, p. 102; JACQUEMOUD PHILIPPE/AUBERSON CAMILLE, L'*escape clause* dans les ventes d'actions nominatives liées: Réflexions sur l'achat d'actions propres et la valeur réelle, GesKR 2014 p. 348 ss, p. 350.

¹⁹ JACQUEMOUD/AUBERSON, p. 350.

²⁰ CR CO II-TRIGO TRINDADE, art. 685b N 27; MARTIN, Sociétés anonymes de famille, p. 102.

²¹ MARTIN FRANÇOISE, Succession dans les sociétés anonymes de famille, ECS 3/12 p. 153 ss, p. 153 (cité: MARTIN, Succession).

²² Cela s'applique également en cas de divorce mais nous n'aborderons pas plus en détail la question des régimes matrimoniaux dans le cadre de cette contribution.



successions). Cette dispersion peut potentiellement avoir des conséquences néfastes sur les questions de gouvernance et entraîner des situations de blocage, dans le cas par exemple où plusieurs héritiers légaux seraient en désaccord entre eux ou avec les actionnaires existants²³. En pratique, ce problème se retrouve souvent entre l'ouverture de la succession et le partage, soit lorsque les héritiers forment une communauté héréditaire (l'hoirie). À ce stade, les biens de la succession, soit notamment les actions de la société, font de par la loi l'objet d'une propriété en main commune, de sorte que les héritiers doivent prendre les décisions à l'unanimité (art. 602 al. 2 et 653 al. 2 CC). Par ailleurs, plus les liens entre les héritiers sont lâches, plus il est possible qu'ils ne partagent pas la même conception en matière de conduite de la société, ce qui peut compliquer le maintien du contrôle de la société au sein de la famille.

À l'inverse, si le *de cujus* actionnaire familial prend des dispositions pour cause de mort, il peut arriver qu'il institue par ce biais un héritier ou un légataire des actions qui n'est pas un membre de la famille.

b. Solutions légales

Afin d'assurer la pérennité de la société au-delà du décès d'un actionnaire familial, il lui est recommandé de prendre des dispositions pour cause de mort, qui peuvent prendre la forme d'un pacte successoral ou testament (art. 481 al. 1 CC), afin de désigner les héritiers dans les limites de la quotité disponible (art. 470 CC), de nommer un exécuteur testamentaire qui aura notamment pour tâche de se charger de l'administration de la succession (art. 517 et 518 CC) et de prévoir des règles de partage (art. 608 CC; p.ex. reprise d'une convention d'actionnaires contenant une clause de succession/continuité)²⁴.

Si, malgré ces mesures ou en leur absence, l'hoirie se trouve dans une situation de blocage (du fait que les héritiers n'arrivent pas à s'entendre), il peut être judicieux de demander à l'autorité compétente de nommer un représentant officiel des héritiers (art. 602 al. 3 CC) afin d'y remédier.

Du côté de la société, si la situation résultant du décès d'un actionnaire familial ne lui paraît pas souhaitable, le seul moyen dont elle dispose pour refuser son approbation en cas d'actions nominatives liées est d'offrir à l'acquéreur de reprendre les actions en cause à leur valeur réelle (art. 685b al. 4 CO). Elle ne peut en effet pas invoquer de justes motifs afin de refuser le transfert de telles actions à un héritier. Les statuts ne peuvent d'ailleurs pas prévoir de justes motifs de refus dans cette hypothèse car cela aurait pour conséquence de rendre plus dures les conditions de transfert (art. 685b al. 7 CO).

La faculté de formuler une offre de reprise peut être particulièrement utile pour la société dans le cas où l'acquéreur ne semble pas approprié, si la succession a pour effet d'étendre l'actionnariat à un nombre trop important d'actionnaires ou encore en cas de disposition pour cause de mort en faveur d'une personne externe à la famille. L'offre de reprise trouve toutefois ses limites dans le fait que le conseil d'administration peut être dans l'impossibilité de racheter les actions propres de la société si, par ce biais, cette dernière dépassait les seuils autorisés à l'art. 659 CO (*supra* II/B/1/b/ii). Par ailleurs, la détermination de la valeur réelle peut s'avérer compliquée et donner lieu à des litiges (art. 685b al. 5 CO).

Il est précisé, en cas d'actions nominatives liées, que la propriété des actions et les droits patrimoniaux passent immédiatement à l'héritier en tant qu'acquéreur alors que les droits

²³ MARTIN, Sociétés anonymes de famille, p. 336.

²⁴ Dans ce sens, voir aussi MARTIN, Sociétés anonymes de famille, p. 339.

sociaux ne passent à l'héritier qu'au moment de l'approbation par la société (art. 685c al. 2 CO). Si la société entend faire une offre de reprise, il lui appartient d'agir dans les meilleurs délais, étant donné que son approbation sera réputée accordée si la société ne la refuse pas dans un délai de trois mois (art. 685c al. 3 CO).

III. Risque de dilution

Comme exposé plus haut, l'un des enjeux pour les sociétés de famille est de préserver le caractère familial de la société. À cet égard, des conflits peuvent naître entre les différentes branches familiales détenant le capital-actions, en particulier si l'on se trouve en présence d'une branche majoritaire active qui contrôle le conseil d'administration et d'une autre passive qui n'est pas impliquée ou est minoritaire au conseil d'administration. La branche passive pourrait en effet être sujette à un risque de dilution.

Nous analyserons ci-dessous quelques situations particulières où les risques de dilution d'un actionnaire (qui peuvent notamment mener à une perte de contrôle) sont présents, en particulier dans le cadre d'une augmentation de capital.

A. Suppression du droit de souscription préférentiel

1. Principe et compétence

Une augmentation de capital peut avoir un effet de dilution sur la participation, le droit au bénéfice et/ou le droit de vote de certains actionnaires dans la mesure où ils ne participeraient pas à cette augmentation. Leur droit de souscription préférentiel joue donc un rôle essentiel, d'une manière générale mais en particulier pour les différentes branches d'une société de famille, afin de préserver leur participation et donc leur contrôle sur la société. En vertu de l'art. 652b al. 2 CO, la décision d'augmentation de capital par l'assemblée générale peut toutefois limiter ou supprimer, à la majorité des 2/3 des voix attribuées aux actions représentées et à la majorité absolue des valeurs nominales représentées (art. 704 al. 1 ch. 6 CO²⁵), le droit de souscription préférentiel pour justes motifs.

De par la loi, les justes motifs comprennent notamment l'acquisition d'une entreprise, de parties d'entreprises ou de participations à une entreprise ainsi que la participation des travailleurs (art. 652b al. 2 CO). En règle générale sont également admis comme justes motifs la fusion, la quasi-fusion, la transformation de bons de participation en actions, le financement d'acquisitions ou de nouveaux projets d'investissements, la conversion de fonds étrangers en fonds propres dans le cadre d'un assainissement et le remboursement d'un prêt mezzanine²⁶.

La majorité imposée par l'art. 704 al. 1 ch. 6 CO n'offre toutefois pas une protection absolue puisque, dans le cadre d'une augmentation autorisée du capital-actions, l'assemblée générale peut déléguer, à certaines conditions, la décision de suppression du droit de souscription préférentiel au conseil d'administration. L'admissibilité d'une telle délégation, débattue en doctrine, a effectivement été tranchée de manière positive par le Tribunal fédéral²⁷. Pour qu'elle soit valable, il faut notamment que la décision de l'assemblée générale fixe les conditions-cadres de la suppression en mentionnant les objectifs principaux poursuivis qui

²⁵ Art. 704 al. 1 ch. 4 du nouveau CO tel que modifié à la suite de l'entrée en vigueur du nouveau droit de la société anonyme le 1^{er} janvier 2023 («nCO»).

²⁶ BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, Zurich 2009, N 278; BSK OR II-ZINDEL/ISLER, ad art. 652b CO N 20.

²⁷ ATF 121 III 219, JdT 1996 I 162.



la justifient ainsi que le principe et les lignes directrices permettant au conseil d'administration de supprimer ce droit. En termes de précision, il faut relever (i) qu'il ne peut pas s'agir d'un mandat général de l'assemblée générale au conseil d'administration sans autre précision, (ii) que les motifs particuliers de suppression doivent figurer dans la décision de l'assemblée générale et (iii) qu'il n'est cependant pas nécessaire de régler tous les détails de la suppression (le conseil d'administration peut bénéficier d'une certaine marge d'appréciation)²⁸. L'appréciation du degré de précision des conditions-cadres doit se faire au cas par cas en fonction des circonstances mais, dans le cas d'une société familiale où les éléments personnels sont importants, l'analyse devra être plus stricte.

Il est précisé que la réglementation actuelle sur l'augmentation autorisée du capital sera abrogée au profit de la marge de fluctuation du capital avec l'entrée en vigueur du nouveau droit de la société anonyme le 1^{er} janvier 2023, sous réserve de l'application des dispositions transitoires. Dans le cadre de cette réforme, la faculté de déléguer au conseil d'administration la possibilité de limiter ou de supprimer le droit de souscription préférentiel sera expressément prévue par la loi en cas d'augmentation du capital-actions dans le cadre de la marge de fluctuation (art. 653t al. 1 ch. 7 nCO).

2. Sort des droits non-exercés ou supprimés

En principe, la décision d'augmentation du capital-actions par l'assemblée générale doit indiquer, entre autres, le sort des droits de souscription préférentiel non exercés ou supprimés (art. 650 al. 2 ch. 8 CO²⁹). En pratique, les droits non exercés ou supprimés sont souvent répartis proportionnellement entre les autres actionnaires qui ont souscrit à l'augmentation ou les actions sont placées aux conditions du marché. Dès lors, si un mode de libération du capital est imposé et qu'un actionnaire n'est pas en mesure de souscrire (par exemple, une libération par compensation et l'actionnaire n'a pas de créance à l'encontre de la société, *infra* III/B), l'effet de dilution peut même s'en trouver accru.

La décision sur le sort de ces droits peut également être déléguée, en fixant les conditions-cadres, au conseil d'administration qui doit agir dans l'intérêt de la société et en respectant le principe d'égalité de traitement entre actionnaires³⁰. Cette délégation est possible tant dans l'augmentation ordinaire qu'autorisée et est prévue dans le cadre de la réforme du droit de la société anonyme à l'art. 635t al. 1 ch. 7 nCO en ce qui concerne la marge de fluctuation du capital. Une majorité de contrôle tant au sein de l'assemblée générale que du conseil d'administration joue donc un rôle clé. La branche de la famille qui contrôle le conseil d'administration pourrait toutefois se trouver dans une situation de conflit d'intérêts (p.ex. en cas de suppression des droits de souscription préférentiels si le sort de ces droits devait bénéficier à la branche en question au détriment d'une autre). Pour réduire les risques de contestation, les membres du conseil d'administration seront bien avisés de documenter en particulier les motifs de la suppression du droit de souscription préférentiel, l'intérêt de la société poursuivi en lien avec la décision sur le sort de ces droits ainsi que le respect du principe d'égalité de traitement.

²⁸ CR CO II-ZEN RUFFINEN/URBEN, ad art. 652b CO N 11 ss.

²⁹ Art. 650 al. 2 ch. 9 nCO.

³⁰ ATF 121 III 219, consid. 4a, JdT 1996 I 162.

3. Moyens de droit en cas de violation du droit de souscription préférentiel

Une décision de l'assemblée générale qui violerait le droit de souscription préférentiel (p.ex. en raison du non-respect de l'égalité de traitement des actionnaires) peut faire l'objection d'une action en annulation selon l'art. 706 CO. En revanche, une décision du conseil d'administration de supprimer ou limiter le droit de souscription préférentiel prise sur la base d'une délégation valable par l'assemblée générale ne peut pas être attaquée par le biais d'une action en annulation en vertu de l'art. 706 CO mais uniquement par le biais d'une action en responsabilité des administrateurs selon les art. 722 et 754 ss CO³¹.

Il ressort de ce qui précède que la majorité requise à l'assemblée générale pour la limitation ou la suppression de ce droit est décisive pour la protection d'une branche de la famille qui serait minoritaire (et par hypothèse ne contrôlerait par le conseil d'administration). Si cette dernière détient moins du tiers des voix attribuées aux actions, elle sera bien avisée de négocier une majorité plus élevée pour les décisions de suppression du droit de souscription préférentiel et d'une augmentation de capital autorisée dans les statuts et dans la convention d'actionnaires pour se protéger de ce risque.

B. Prix d'émission et mode de libération des apports

1. Compétence et délégation

La fixation du prix d'émission (y compris l'agio) ainsi que le montant et la nature des apports sont en principe une prérogative de l'assemblée générale conformément à l'art. 650 al. 2 ch. 3 et 4 CO³². Cette compétence n'est toutefois pas immuable puisque, dans une augmentation ordinaire, il est possible de déléguer la fixation du prix d'émission (y compris l'agio) au conseil d'administration (art. 650 al. 2 ch. 3 CO) et que, dans une augmentation autorisée, le conseil d'administration a la compétence de fixer ce prix ainsi que la nature des apports (art. 651 al. 3 CO³³).

Le pouvoir de détermination du prix d'émission ainsi que du mode de libération des apports peut notamment permettre d'imposer une libération par compensation d'une dette avec un prix d'émission élevé. Un tel mode de libération pourrait empêcher certains actionnaires de faire usage de leur droit de souscription préférentiel s'ils n'ont pas de créance à l'encontre de la société ou entraîner une dilution s'ils ont une créance insuffisante eu égard au prix de souscription.

Si une branche de la famille contrôle l'assemblée générale et/ou le conseil d'administration, il existe donc un risque de dilution pour l'autre branche de la famille. Ce risque est important en particulier dans les cas où les décisions sont prises au niveau du conseil d'administration (p.ex. fixation du prix et nature des apports), dès lors que les majorités de blocage peuvent être plus difficiles à obtenir dans une convention d'actionnaires pour des actionnaires minoritaires.

La réforme du droit de la société anonyme ajoute la même protection pour la fixation du prix d'émission que pour celle du droit de souscription préférentiel, à savoir que nul ne doit être avantagé ou désavantagé de manière non fondée par la fixation du prix d'émission (art. 652b al. 4 nCO). Cet ajout vise à garantir le droit de propriété des actionnaires en empêchant

³¹ BSK OR II-ZINDEL/ISLER, ad art. 652b CO N 25; ATF 121 III 219 consid. 2, JdT 1996 I 162.

³² Art. 650 al. 2 ch. 3 à 5 nCO.

³³ Cette disposition sera abrogée avec l'entrée en vigueur du nouveau droit de la société anonyme.



qu'une augmentation n'entraîne une dilution de la substance des actions des actionnaires qui ne pourraient ou ne souhaiteraient pas participer³⁴.

2. Exercice mesuré des droits

Le risque de dilution est inhérent à chaque augmentation de capital mais un prix d'émission bas accentuera cet effet. Le droit de souscription préférentiel n'est pas une protection absolue puisqu'il peut être supprimé ou que certains actionnaires peuvent simplement ne pas avoir les moyens d'y participer.

La détermination du prix d'émission est donc extrêmement importante dans cette optique. La question se pose de savoir si l'assemblée générale et le conseil d'administration peuvent librement exercer leurs droits ou si certains principes protecteurs doivent être respectés.

D'une manière générale, c'est bien entendu le principe de la majorité qui prévaut. Le principe d'égalité de traitement des actionnaires n'impose notamment pas de tenir compte des conséquences économiques de la décision d'augmentation pour chaque actionnaire et la société n'a pas non plus à se renseigner sur leur situation financière³⁵. Cela ne signifie cependant pas que la majorité peut décider librement du prix d'émission sans aucune restriction. La jurisprudence a établi certaines limites au contrôle que l'actionnaire majoritaire peut exercer. Par exemple, lorsque la suppression du droit de souscription préférentiel est déléguée au conseil d'administration, ce dernier doit porter un soin particulier au respect des limites résultant du principe selon lequel un droit doit être exercé avec ménagement³⁶. Dans un arrêt assez récent, le Tribunal fédéral a fait usage du principe du ménagement dans l'exercice des droits en le rattachant à l'abus de droit. L'exercice mesuré des droits est ainsi transgressé, même si le but poursuivi est dans l'intérêt de la société, lorsque les décisions de la majorité causent un préjudice d'une certaine importance pour les actionnaires minoritaires (et non pas un simple inconvénient) et que le but poursuivi aurait pu être atteint par une mesure moins dommageable pour les actionnaires minoritaires³⁷. La jurisprudence n'est pas constante en la matière et a évolué au fil du temps, de sorte qu'il demeure des incertitudes au sujet des conditions d'application de ce principe.

À notre avis, le principe d'exercice mesuré des droits (en tant qu'émanation du principe de proportionnalité) est le bienvenu et permet de protéger – dans une certaine mesure uniquement – les actionnaires minoritaires contre certains abus. Son application doit toutefois demeurer exceptionnelle et uniquement en cas d'abus ou de disproportion manifeste, à savoir en cas de «*préjudice d'une certaine importance*». Dans ce contexte, la fixation du prix pourrait ainsi être revue par un tribunal mais il convient de rappeler qu'un juge n'a pas vocation à s'immiscer dans la gestion de la société et que la nécessité ou l'opportunité d'une augmentation de capital ne sera pas revue³⁸.

Dans le cadre d'une société de famille, où les actionnaires et/ou membres du conseil d'administration appartenant à la famille qui contrôle la société peuvent se trouver en situation de conflit d'intérêts s'agissant de la fixation du prix d'émission (avec ou sans agio), il sera recommandé de fixer un prix objectivement défendable en se référant à la valeur de marché, surtout lorsque le droit de souscription préférentiel est supprimé et/ou un mode particulier de libération des apports est imposé. Plus le prix d'émission est proche de la valeur de

³⁴ FF 2017 449.

³⁵ ATF 99 II 55, 60, consid. 3.

³⁶ CHENAUX JEAN-LUC/BEROUD GUY, Prix d'émission et exercice mesuré des droits, 2019, p. 166; ATF 121 III 219, consid. 2 et 5 b.

³⁷ CHENAUX/BEROUD, p. 168 et 173; ATF 4A 531/2017, consid. 3.3.1.

³⁸ ATF 4A 43/2007, consid. 5.

marché, plus les risques de contestation seront faibles puisque la dilution des actionnaires concernés sera objectivement défendable.

IV. Recommandations en lien avec les conventions d'actionnaires

En conclusion, comme nous l'avons vu, le système légal n'offre pas systématiquement une solution adéquate aux conflits d'intérêts qui peuvent naître au sein d'une société anonyme de famille. De ce fait, il est recommandé de conclure une convention d'actionnaires, afin de prévoir les aménagements nécessaires.

Dans ce contexte, nous souhaitons proposer les quelques recommandations pratiques suivantes en lien avec les clauses essentielles à intégrer dans une convention d'actionnaires pour contrôler, ou du moins réduire, les risques de perte de contrôle et/ou de dilution:

- 1) But statutaire et définition de la famille: afin de réduire les risques de perte de contrôle en dehors du cercle de la famille, il est recommandé de faire inscrire dans les statuts et/ou une convention d'actionnaires la définition précise de la famille (p.ex. descendance en ligne directe en excluant la ligne collatérale) et de lier le but statutaire de la société à un but familial (sous réserve de l'acceptation du registre du commerce cantonal concerné).
- 2) Composition du cercle d'actionnaires et du conseil d'administration: si le maintien du contrôle familial à un certain seuil est important (p.ex. 90%), il est recommandé de prévoir ces seuils au sein de l'actionnariat et du conseil d'administration dans la convention d'actionnaires. Le nombre de représentant(s) au sein du conseil d'administration est un point prioritaire, notamment pour chaque branche de la famille, pour avoir le contrôle ou une majorité de blocage. Afin d'éviter que les conflits familiaux s'immiscent dans les affaires de la société, il est souvent judicieux de prévoir qu'au moins un administrateur indépendant de la famille siège au conseil d'administration.
- 3) Définition précise des justes motifs de refus de transfert d'actions: en matière de maintien du contrôle par la famille, la définition de justes motifs est un point crucial afin de refuser des transferts à des non-membres de la famille. Il convient tout d'abord d'opter pour des actions nominatives liées. Le juste motif pour refuser le transfert d'actions lié à l'appartenance à une famille doit ensuite être défini de manière précise dans la convention d'actionnaires et, dans la mesure du possible selon la pratique des registres du commerce cantonaux concernés, dans les statuts de la société. Afin que le motif d'appartenance à la famille puisse être expressément rattaché au but de la société, il est conseillé d'inclure un seuil de contrôle minimum par la famille dans les statuts et/ou une référence à la gestion des affaires comme entreprise indépendante par la famille dans le but social.
- 4) Restrictions à la transmission des actions: les clauses habituelles de restrictions contractuelles à la transmission des actions sont souhaitables dans une convention d'actionnaires (droit de préemption, droit d'emption, droit de suite et clause de sortie conjointe) mais il est également possible qu'un régime d'interdiction totale des transferts soit nécessaire en fonction du critère familial choisi.
- 5) Majorité de vote: la définition des décisions importantes, tant au sein de l'assemblée générale que du conseil d'administration, ainsi que des majorités plus élevées nécessaires pour prendre ces décisions, est un élément indispensable de la convention d'actionnaires et des statuts. À notre sens, cette liste devrait couvrir, dans la mesure du possible, les augmentations de capital (selon le droit actuel, ordinaires, autorisées et conditionnelles et, sous l'angle du nouveau droit, ordinaires et conditionnelles ainsi



que l'institution d'une marge de fluctuation du capital), la suppression du droit de souscription préférentiel, le sort des droits de souscription non-exercés ou supprimés et les possibilités de délégation au conseil d'administration. La question de la voix prépondérante est également cruciale.

- 6) Droit de blocage au conseil d'administration: le droit de blocage au conseil d'administration sur certaines décisions importantes est une mesure de protection essentielle, notamment eu égard au risque de dilution que les actionnaires minoritaires pourraient subir en raison de délégations de l'assemblée générale ou des attributions du conseil d'administration (suppression du droit de souscription préférentiel, sort des droits non-exercés ou supprimés, fixation du prix d'émission (y compris agio), etc.).
- 7) Conflits d'intérêts au conseil d'administration: en termes de bonne gouvernance, il est important de mettre en place une procédure en cas de conflits d'intérêts au sein du conseil d'administration. En général, cette procédure est décrite en détail dans un règlement d'organisation du conseil d'administration et prévoit par exemple une obligation de divulgation de toute situation de conflit d'intérêts, la non-participation du membre en situation de conflit dans les discussions ainsi que dans le vote. Il peut être judicieux de s'accorder sur ce règlement d'organisation au niveau d'une convention d'actionnaires avec une liste exemplative de situations dans lesquelles la procédure doit s'appliquer.
- 8) Médiation des litiges par un conseil de famille: pour tenter de régler et désamorcer les litiges avant qu'ils ne prennent de l'ampleur et affectent négativement la société, une solution intéressante est de prévoir une obligation de soumettre tout litige à un organe de médiation familial. En pratique, il s'agit souvent d'un conseil de famille composé de membres jouissant d'une autorité sur le reste des membres de la famille (e.g. fondateurs à la retraite) afin de maximiser les chances de succès.
- 9) Règles successorales: il est recommandé aux actionnaires de veiller à ce qu'une clause dite de continuation (avec ou sans participation des héritiers en fonction du statut des actionnaires membres ou non de la famille) prévoyant que la convention survit au décès des actionnaires, soit incluse dans la convention d'actionnaires.
- 10) Droit/obligation de sortie: il est utile de régler en détail dans la convention d'actionnaires les conditions et modalités d'un droit/obligation de sortie contractuel en guise d'*ultima ratio* pour éviter la dissolution de la société en cas de situation de blocage du fait d'un conflit entre actionnaires.
- 11) Sanctions: même si une telle mesure peut sembler en contradiction avec le caractère familial de la société, une peine conventionnelle en cas de violation de la convention d'actionnaires offre généralement une bonne protection, notamment si le montant de la peine est suffisamment dissuasif.

* * *

Le droit d'exiger judiciairement l'adoption de dispositions réglementaires, dans la propriété par étages et la copropriété ordinaire

Irène Martin-Rivara, docteure en droit, avocate, Genève

Les copropriétaires (ordinaires ou d'étages) sont-ils légitimés à agir en justice pour obtenir l'adoption, la modification ou l'ajout de dispositions réglementaires, et, dans l'affirmative, à quelles conditions ? Pour répondre à cette question, il sera procédé à l'analyse historique de l'article 712g al. 3 CC ainsi qu'au recensement de la doctrine et jurisprudence rendues sur le sujet. Seront ensuite présentées certaines situations exceptionnelles pouvant, de l'avis de l'autrice, justifier le recours au juge.

Table des matières

- I. Introduction**
- II. Généralités sur le règlement**
- III. Existence et fondement d'un droit justiciable dans la propriété par étages ?**
 - A. Historique de l'article 712g CC**
 - B. État de la doctrine**
 - C. Notre avis**
- IV. Existence et fondement d'un droit justiciable dans la copropriété ordinaire ?**
 - A. État de la doctrine et de la jurisprudence**
 - B. Notre avis**
- V. Aperçu de quelques situations concrètes**
- VI. Mise en œuvre judiciaire**
- VII. Conclusion**
- Bibliographie**

I. Introduction

Le règlement se définit comme un ensemble de normes destinées à régir l'administration et la gestion du bien détenu en copropriété. Instrument incontournable de la propriété par étages, il se rencontre moins fréquemment dans les copropriétés ordinaires, où il peut néanmoins s'avérer fort utile. En dépit de son importance pratique, le code civil n'en traite qu'épisodiquement aux art. 647 et 712g CC.



La présente contribution se concentrera sur la question suivante: les copropriétaires (ordinaires ou d'étages) sont-ils légitimés à agir en justice pour obtenir l'adoption, la modification ou l'ajout de dispositions réglementaires, et, dans l'affirmative, à quelles conditions?

Simple en apparence, le sujet est en réalité complexe car peu exploré: la doctrine est rare et la jurisprudence quasi inexistante. La présente analyse comporte donc nécessairement certains points d'interrogation et prises de position.

Cet article débutera par quelques brèves généralités sur le règlement (II). L'examen portera ensuite sur la question de l'existence et du fondement d'un droit justiciable à l'adoption d'un règlement par le juge, dans la propriété par étages d'abord, avec notamment une analyse historique de l'art. 712g al. 3 CC et une réflexion prospective à ce sujet (III), puis dans la copropriété ordinaire (IV). Seront par la suite abordées, à titre exemplatif, certaines situations concrètes pouvant à notre avis justifier le recours au juge (V). Il sera enfin question de la mise en œuvre judiciaire d'une telle action (VI).

II. Généralités sur le règlement

Le code civil traite du «règlement d'administration et d'utilisation» (ou ci-après: RAU) en matière de propriété par étages et du «règlement d'utilisation et d'administration» (ou ci-après: RUA) en matière de copropriété ordinaire. Le terme «règlement» utilisé ci-après fera référence indistinctement à ces deux documents.

Le règlement n'est pas un instrument obligatoire¹. En pratique, rares sont toutefois les propriétés par étages qui ne disposent pas d'un RAU. Comme son nom l'indique, ce document vise à régir l'administration de la communauté et l'utilisation de l'immeuble². Figurent usuellement dans le règlement: la description de l'immeuble, les parties communes, les parties exclusives, les droits d'usage particulier, les règles relatives à l'entretien et la transformation, l'organisation de l'assemblée, la répartition des charges, le rôle de l'administrateur, etc.³. Les clauses figurant dans le règlement de la propriété par étages peuvent être modifiées à la double majorité des propriétaires et des quotes-parts (art. 712g al. 3 CC)⁴. En matière de copropriété ordinaire, l'art. 647 CC confère aux copropriétaires la faculté d'organiser l'administration et l'utilisation de la chose détenue en copropriété par la voie réglementaire. Le RUA doit être adopté à l'unanimité⁵, mais peut prévoir que les modifications ultérieures seront décidées à la majorité (art. 647 al. 1 CC). Tout en restant circonscrit aux domaines de l'utilisation et de l'administration⁶, son contenu peut être plus ou moins détaillé selon les besoins et volontés des copropriétaires.

Le règlement produit enfin un effet *propter rem*: il est opposable à tous les copropriétaires et leurs ayants droit, indépendamment de sa mention au registre foncier (art. 649a al. 1 CC).

¹ STEINAUER, Questions choisies, p. 306; WERMELINGER, art. 712g N 102.

² STEINAUER, Questions choisies, p. 306 et 309.

³ CR CC II-AMOOS-PIGUET, art. 712g N 120; BSK ZGB II-BöSCH, art. 712g N 9.

⁴ Sur la question du caractère impératif de la double majorité, v. *infra* III/C.

⁵ CR CC II-PERRUCHOUD, art. 647 N 15.

⁶ ATF 123 III 53; CR CC II-PERRUCHOUD, art. 647 N 20.

III. Existence et fondement d'un droit justiciable dans la propriété par étages ?

A. Historique de l'article 712g CC

L'art. 712g al. 3 CC a été introduit par la Loi fédérale modifiant le livre quatrième du code civil (Copropriété et propriété par étages) du 19 décembre 1963, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1965. Il a la teneur suivante : « Pour le reste, chaque copropriétaire peut exiger qu'un règlement d'administration et d'utilisation, valable dès qu'il a été adopté par la majorité des copropriétaires représentant en outre plus de la moitié de la valeur des parts, soit établi et mentionné au registre foncier ; même si le règlement figure dans l'acte constitutif, il peut être modifié par décision de cette double majorité ».

Dans le Message du Conseil fédéral 7 décembre 1962, l'art. 712g al. 3 (anciennement art. 712f al. 3) prévoyait initialement ce qui suit : « Pour le reste, les propriétaires d'étages établissent un règlement d'administration et d'utilisation, qui est valable dès qu'il a été adopté par la majorité des propriétaires représentant la majorité des parts ; si le règlement figure dans l'acte constitutif, il peut être modifié par décision de cette double majorité »⁷.

De manière intéressante, le verbe « établir » figurant dans le projet de Conseil fédéral a ainsi été remplacé par la locution verbale « peuvent exiger » – locution qui figure encore aujourd'hui à l'art. 712g al. 3 CC. Selon l'intervention de M. Galli, Conseiller national membre de la commission chargée d'examiner le projet de loi : « "Établir" n'était pas clair. On a préféré le nouveau texte en disant que chaque propriétaire par étage peut exiger un règlement d'administration. C'est un droit conféré à chaque propriétaire, qui, à ce moment-là, peut agir devant l'assemblée des copropriétaires et peut exiger qu'un règlement d'utilisation et d'administration soit adopté à la majorité des propriétaires représentant la majorité des parts »⁸. Au sujet de cette même modification, un autre membre de la commission a parlé d'une simple clarification (« *Klarstellung* »)⁹. Devant la Chambre haute, le Conseiller aux États M. Bolla a quant à lui évoqué une « simple modification rédactionnelle »¹⁰.

Le Message énonce en outre, et sans nuance, le principe selon lequel le règlement doit être adopté à la majorité des propriétaires représentant la majorité des parts¹¹. Selon le Conseil fédéral, cette double majorité s'impose au motif qu'« [o]n ne doit pas laisser à un seul propriétaire ou à une petite minorité de propriétaires qui détiendraient plus de la moitié de la valeur de l'immeuble la faculté d'imposer un règlement à la grande majorité ; inversement, ils ne sauraient se voir imposer par celle-ci un tel règlement »¹².

L'interprétation historique de la norme paraît ainsi claire : le droit d'exiger un règlement n'a pas été conçu comme un droit justiciable, mais comme un droit à faire valoir devant l'assemblée des propriétaires d'étages. Cette interprétation plaide en défaveur d'une réponse positive à la question éponyme de la présente partie. La réflexion ne saurait toutefois s'arrêter là, sans tenir compte de la réception de l'art. 712g al. 3 CC. Il convient donc d'examiner les avis doctrinaux émis sur le sujet depuis l'adoption de cette disposition.

⁷ FF 1962 II 1445 ss, 1508.

⁸ Conseil national, séance du 21 mars 1963, BO 1963 I 212 ss, p. 221.

⁹ Conseil national, séance du 21 mars 1963, BO 1963 I 212 ss, p. 221.

¹⁰ Conseil des États, séance du 19 juin 1963, BO 1964 II 204 ss, 218.

¹¹ FF 1962 II 1445 ss, 1496.

¹² FF 1962 II 1445 ss, 1476.



B. État de la doctrine

La doctrine majoritaire admet qu'un tribunal puisse adopter un règlement en application de l'art. 712g al. 3 CC. D'emblée, le champ d'application potentiel de cette disposition doit toutefois être précisé et relativisé: en effet, l'art. 712g al. 3 CC s'applique «pour le reste¹³», ce qui exclut les dispositions liées à la compétence pour procéder à des actes d'administration et à des travaux de construction, qui demeurent soumises à la règle de l'unanimité (art. 712g al. 1 et 2 CC, qui renvoie aux art. 647 à 647e CC¹⁴). La doctrine rejette ainsi la possibilité d'exiger par la voie judiciaire l'adoption de dispositions qui dérogent au droit dispositif¹⁵. Partant, l'art. 712g al. 3 CC a principalement vocation à s'appliquer à l'usage des parties communes (gestion des parties communes, formation de sous-communautés, restrictions d'utilisation, etc.), mais également à la répartition des charges, au rôle de l'assemblée ou encore à la désignation et aux fonctions de l'administrateur¹⁶.

Sur l'examen des conditions matérielles permettant à un copropriétaire d'exiger du juge l'adoption d'un règlement, il faut en revanche admettre que les avis doctrinaux sont souvent peu étayés, voire contiennent d'irrésolubles contradictions. Les quelques auteurs qui se sont penchés plus en profondeur sur la question relèvent tous la difficulté d'appréhension de cette disposition¹⁷. Nous dresserons ci-après un tour d'horizon des principales opinions doctrinales émises à ce sujet:

A. Meier-Hayoz et H. Rey soutiennent que si aucun règlement ne peut être adopté par l'assemblée des propriétaires d'étages, chaque copropriétaire peut demander l'adoption d'un tel règlement devant le juge; il s'agit là d'un moyen d'action subsidiaire¹⁸. Ces auteurs admettent par-là qu'un règlement puisse être adopté en-dehors des majorités requises par l'art. 712g al. 3 CC¹⁹, à défaut de quoi le droit légal à l'adoption d'un règlement serait illusoire²⁰. Selon ces derniers, le règlement doit alors se limiter aux règles nécessaires d'administration et d'utilisation et ne s'écarter du système légal que si des raisons objectives le justifient, afin d'assurer un usage raisonnable des parties communes²¹.

R. Bösch partage cet avis: il admet l'appel au juge à titre subsidiaire, en cas de refus de l'assemblée des propriétaires. Il justifie son opinion au motif que la prétention en établissement d'un règlement n'aurait aucun sens si les propriétaires d'étages ne pouvaient pas saisir la justice à cet effet²².

A. Wermelinger admet lui aussi la possibilité d'en appeler subsidiairement au juge (pour établir ou compléter un règlement²³), lorsque l'assemblée refuse de participer à l'adoption d'un règlement ou lorsque la majorité nécessaire n'est pas obtenue, sans quoi l'art. 712g al. 3

¹³ «Im übrigen»; «Del rimanente».

¹⁴ Et, selon la doctrine majoritaire, à l'art. 648 CC (cf. BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 12; CR CC II-AMOOS-PIGUET, art. 712g N 1; WERMELINGER, art. 712g N 17).

¹⁵ BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 96; CR CC II-AMOOS-PIGUET, art. 712g N 10; PICCININ, N 437; FRIEDRICH, Praktische Fragen, p. 328 s. Plus nuancé: BSK ZGB II-BÖSCH, art. 712g N 12; WERMELINGER, art. 712g N 140.

¹⁶ STEINAUER, Droits réels, tome I, N 1791.

¹⁷ Cf notamment FRIEDRICH, Praktische Fragen, p. 328: «Worauf bezieht sich dieser Anspruch? [...] Die Frage ist nicht leicht zu beantworten», WEBER, p. 176: «Ebenso ist die Wirksamkeit von Art. 712g Abs. 3 ZGB wenig klar [...]» ou encore BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 96: «Wenig geklärt ist indessen die Frage, wie weit der Anspruch auf Erlass eines Reglements durchsetzbar ist».

¹⁸ BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 95.

¹⁹ BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 95 («faute de majorité requise»).

²⁰ BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 96.

²¹ BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 96.

²² BSK ZGB II-BÖSCH, art. 712g N 12.

²³ WERMELINGER, art. 712g N 136.

CC resterait lettre morte²⁴. Le jugement rendu remplace la décision de l'assemblée des copropriétaires, avec effet formateur²⁵.

Même son de cloche pour V. Piccinin, qui aborde dans sa thèse l'action en adoption d'un règlement d'administration et d'utilisation²⁶: il partage l'avis selon lequel cette action peut venir en aide lorsque la majorité fait défaut²⁷, tout en excluant la possibilité d'exiger l'adoption de dispositions qui dérogent aux normes légales²⁸.

M. Amos-Piguet exprime un avis qui semble à première vue contradictoire: tout en se positionnant clairement en défaveur de l'assouplissement de la règle de la double majorité de l'art. 712g al. 3 CC²⁹, elle admet néanmoins que chaque copropriétaire dispose du droit de demander l'adoption d'un règlement devant le juge, si un tel règlement ne peut être adopté faute de majorité requise³⁰.

R. H. Weber formule un propos motivé et plus nuancé: selon lui, la loi n'octroie pas de droit directement justiciable en l'établissement d'un règlement³¹. Cette lacune serait partiellement comblée par l'effet de l'art. 647 al. 2 ch. 1 CC: dans la mesure où l'adoption d'un règlement est un acte d'administration au sens de cette disposition, chaque copropriétaire pourrait requérir du juge l'adoption de dispositions réglementaires nécessaires à l'usage raisonnable du bien. D'une manière générale, une intervention judiciaire sur la base de l'art. 2 CC devrait en outre permettre de solliciter la promulgation d'un règlement régissant l'usage raisonnable du bien.

À notre connaissance, seul H.-P. Friedrich exprime de véritables doutes sur la possibilité d'obtenir l'établissement d'un règlement par la voie judiciaire. En substance, cet auteur s'interroge sur la teneur des dispositions qui peuvent être établies dans le règlement à la demande d'un propriétaire: il estime que ce droit ne vise pas les règles secondaires, mais uniquement celles qui doivent réellement faciliter l'utilisation ou l'administration de l'immeuble³². De même, la voie judiciaire ne peut pas permettre de déroger au droit dispositif³³. La contribution de H.-P. Friedrich a ceci d'intéressant que l'auteur tente de trouver une situation factuelle qui nécessiterait l'intervention du juge, sans succès³⁴.

Bien que non exhaustive, cette synthèse des avis doctrinaux illustre les difficultés d'appréhension de la disposition légale. Globalement, la doctrine remet néanmoins peu en question l'existence d'un droit justiciable en établissement d'un règlement dans la propriété par étages, fondé sur l'art. 712g al. 3 CC.

²⁴ WERMELINGER, art. 712g N 128 et 133.

²⁵ WERMELINGER, art. 712g N 142.

²⁶ PICCININ, N 436 ss.

²⁷ PICCININ, N 436.

²⁸ PICCININ, N 437.

²⁹ CR CC II-AMOOS-PIGUET, art. 712g N 9.

³⁰ CR CC II-AMOOS-PIGUET, art. 712g N 12.

³¹ WEBER, p. 175 («*Das Gesetz kennt keinen direkten, richterlich durchsetzbaren Anspruch auf Erlass einer ordnungsmässigen Nutzungsregelung*»).

³² FRIEDRICH, Praktische Fragen, p. 328.

³³ FRIEDRICH, Praktische Fragen, p. 329.

³⁴ L'auteur invoque ainsi des pistes (réglementation de l'usage des parties communes, précision quant au mandat de l'administrateur, etc.), tout en estimant qu'il s'agit là de questions relevant de l'opportunité, cf. FRIEDRICH, Praktische Fragen, p. 328.



C. Notre avis

La première question à trancher est la suivante : l'article 712g al. 3 CC permet-il de requérir du juge qu'il ordonne des dispositions réglementaires ? Nous serions tentée d'y répondre par la négative pour les raisons suivantes :

Historiquement, il n'a jamais été question d'une action en justice, mais d'un droit à faire valoir devant les autres copropriétaires, dans le respect de la règle de la double majorité. Issu d'une volonté de clarification, le changement rédactionnel opéré devant les Chambres (de «établissement» à «peut exiger») a, en réalité, compliqué la réception de la norme. L'interprétation historique plaide pourtant clairement en défaveur d'un droit justiciable.

Par ailleurs, l'«action en adoption d'un règlement d'administration et d'utilisation» se heurte à la règle de la double majorité figurant à l'art. 712g al. 3 CC. La question du caractère impératif de la double est controversée en doctrine ; la possibilité de prévoir conventionnellement des exigences plus légères est notamment admise par A. Meier-Hayoz et H. Rey³⁵, P.-H. Steinauer³⁶, A. Wermelinger³⁷, R. Bösch³⁸ ; elle est en revanche rejetée par M. Amos-Piguet³⁹ et H.-P. Friedrich⁴⁰. Indépendamment de la réponse à cette question, l'appel au juge vient indubitablement contourner l'exigence de double majorité (en-dehors de toute dérogation conventionnelle, à supposer qu'elle soit admissible) : en effet, l'art. 712g al. 3 CC n'a de portée que lorsque la majorité fait défaut. Or, nous avons vu *supra* qu'il était douteux que le législateur ait véritablement voulu octroyer à une minorité (en nombre et/ou en parts) de copropriétaires le droit de saisir le juge, faute d'obtention de la majorité nécessaire.

À cet égard, il est d'ailleurs intéressant de constater que certains auteurs qui admettent le droit d'appel au juge tempèrent eux-mêmes leur propos en limitant l'intervention des tribunaux : ainsi, le règlement ordonné judiciairement devrait se circonscrire aux règles nécessaires d'administration et d'utilisation et ne s'écarter du système légal que si des raisons objectives le justifient, afin d'assurer un usage raisonnable des parties communes⁴¹. Ces restrictions matérielles ne figurent pourtant pas dans le texte de l'art. 712g al. 3 CC.

La mise en œuvre de cette disposition se heurte enfin à de nombreuses difficultés procédurales : l'action est-elle soumise à la procédure gracieuse⁴² ou contentieuse⁴³ ? Dans quelle mesure le tribunal est-il légitimé à formuler lui-même des dispositions réglementaires ou à se prononcer sur un projet de règlement suggéré par une partie⁴⁴ ? On remarquera encore que l'art. 712g al. 3 CC ne figure pas dans la liste (certes non exhaustive⁴⁵ mais

³⁵ BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 87.

³⁶ STEINAUER, Questions choisies, p. 307.

³⁷ WERMELINGER, art. 712g N 125.

³⁸ BSK ZGB II-BÖSCH, art. 712g N 11.

³⁹ CR CC II-AMOOS-PIGUET, art. 712g N 9.

⁴⁰ FRIEDRICH, Règlement, § 55 N 4.

⁴¹ BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 96 ; CR CC II-AMOOS-PIGUET, art. 712g N 12 ; PICCININ, N 438. Cf. ég. WERMELINGER, art. 712g N 136 : «Les normes simplement utiles ou désirables ne peuvent pas être imposées par la voie judiciaire».

⁴² Opinion défendue par PIOTET, Le passage, p. 76, PICCININ, N 445 et CR CC II-AMOOS-PIGUET, art. 712g N 12.

⁴³ Opinion défendue par BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 95 et WERMELINGER, art. 712g N 130.

⁴⁴ V. les doutes exprimés à ce sujet par BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 96 ; v. également les avis de PICCININ, N 438 et HANDSCHIN/WYTENBACH, p. 59, selon qui le juge n'a pas le pouvoir d'édicter un règlement, dans la mesure où il revient au demandeur d'indiquer dans ses conclusions le contenu minimal que le règlement doit impérativement contenir.

⁴⁵ TF 5A_948/2015 du 12.04.2016, c. 4.2 ; CR CPC-BOHNET, art. 249 N 3.

néanmoins étayée) de l'art. 249 let. d CPC, relative aux actions judiciaires issues des droits réels et instruites en procédure sommaire.

Pour l'ensemble de ces raisons, l'existence d'un droit inconditionnel à l'adoption judiciaire d'un règlement fondé sur l'art. 712g al. 3 CC doit à notre sens être niée. On ne peut toutefois écarter «en bloc» l'avis exprimé de manière quasi-unanime par la doctrine suisse, qui plaide en faveur d'un pouvoir réglementaire du juge dans certaines situations spécifiques (voire limitées à des cas de nécessité).

Une manière de concilier l'interprétation historique de la norme et l'existence d'un droit justiciable consiste probablement à changer de paradigme quant à la base légale de l'action en justice. Cette action pourrait alors se fonder sur:

- le comblement d'une lacune: c'est sur cette base qu'un arrêt du Tribunal fédéral de 1960 a admis le droit d'un copropriétaire d'exiger du juge l'administration du bien par un tiers-gérant⁴⁶; cet arrêt sera discuté ci-après.
- l'art. 647 al. 2 ch. 1 CC (par le renvoi de l'art. 712g al. 1 CC): selon cette disposition, le règlement ne peut supprimer ou limiter le droit de chaque copropriétaire de demander que les actes d'administration indispensables au maintien de la valeur et de l'utilité de la chose soient exécutés et, au besoin, ordonnés par le juge. En cas d'impossibilité d'obtenir une décision sociale sur un acte d'administration nécessaire au sens de cette disposition, les copropriétaires peuvent recourir à l'autorité judiciaire, selon la procédure sommaire de l'art. 249 let. d ch. 1 CPC. Cet article vise tous les actes d'administration, y compris juridiques⁴⁷. Nous partageons ici l'avis exprimé par R. H. Weber, selon qui l'adoption d'un règlement est un acte d'administration au sens de cette disposition⁴⁸.
- l'art. 2 CC: c'est la solution préconisée d'une manière générale par R. H. Weber⁴⁹ (également évoquée R. Bösch⁵⁰), selon qui un copropriétaire peut, en se fondant sur cette disposition, exiger de l'assemblée qu'elle administre correctement les parties communes de la propriété par étages.

À notre avis, l'application de l'art. 647 al. 2 ch. 1 CC doit être privilégiée: en effet, ses conditions restrictives se marient bien avec les avis doctrinaux précités et limitent de manière justifiée l'accès au juge. Il revient alors au demandeur de prouver le caractère nécessaire de la promulgation d'une disposition réglementaire, sans quoi la chose détenue en copropriété ne peut plus être utilisée conformément à sa destination. Le juge dispose, à cet égard, d'un large pouvoir d'appréciation; les situations exceptionnelles qui pourraient ouvrir l'accès à la justice seront discutées sous le point V *infra*.

⁴⁶ SJ 1961 I 355; motivation reprise in TC VD du 20.10.2014, JdT 2015 III p. 91.

⁴⁷ CR CC II-PERRUCHOU, art. 647 N 5.

⁴⁸ WEBER, p. 175.

⁴⁹ WEBER, p. 175.

⁵⁰ BSK ZGB II-BÖSCH, art. 712g N 14.



IV. Existence et fondement d'un droit justiciable dans la copropriété ordinaire?

A. État de la doctrine et de la jurisprudence

En matière de copropriété ordinaire, la possibilité d'obtenir du juge l'établissement d'un règlement ne découle pas explicitement de la loi⁵¹. Se référant aux règles de la propriété par étages, et en particulier à l'art. 712g al. 3 CC, la doctrine majoritaire admet toutefois que ce droit existe, dans la mesure où il est nécessaire pour que chaque copropriétaire puisse exercer son droit sur l'objet⁵².

De manière intéressante, cette analogie avec les règles de la propriété par étages s'appuie en premier lieu sur l'application analogique de l'art. 712q CC, relatif à la désignation judiciaire d'un administrateur⁵³. Dans un ancien arrêt non publié du 10 mars 1960 ayant pour objet une demande de désignation d'un gérant commun dans une copropriété à deux copropriétaires, le Tribunal fédéral a en effet reconnu à un copropriétaire le droit de s'adresser au juge pour contraindre les autres copropriétaires à accepter l'administration de la chose par un tiers⁵⁴. Dans cet arrêt de 1960, le Tribunal fédéral a considéré que c'était par une lacune de la loi que n'était pas réglementé le cas dans lequel ne pouvait pas se former entre copropriétaires d'une chose la double majorité nécessaire pour procéder à des actes importants d'administration (art. 647 al. 3 aCC). Procédant à un comblement de lacune (art. 1 al. 2 CC) et s'inspirant du droit allemand⁵⁵, il a admis le droit d'exiger judiciairement la désignation d'un gérant, tout en limitant l'intervention du juge, vu le silence de la loi, aussi étroitement que possible.

À notre connaissance, cette jurisprudence est restée isolée; elle n'a été reprise qu'à l'occasion d'une affaire vaudoise de 2014, relative à la nomination judiciaire d'un administrateur pour gérer une installation commune (en l'occurrence, une piscine), objet de servitudes réciproques d'usage entre deux immeubles constitués en propriété par étages, détenant chacun une part égale (art. 740a al. 1 CC, renvoyant aux règles de la copropriété ordinaire)⁵⁶. Dans cet arrêt bien motivé, le Tribunal cantonal a fait le tour des avis doctrinaux rendus sur la question de savoir si le juge pouvait désigner un administrateur dans une copropriété ordinaire⁵⁷. À juste titre, il a exclu l'application analogique de l'art. 712q CC⁵⁸. Sans se référer explicitement au comblement d'une lacune, il a retenu que la jurisprudence fédérale de 1960 demeurerait pertinente⁵⁹ et a considéré que la nomination judiciaire d'un administrateur dans une copropriété était possible, mais devait se limiter aux situations exceptionnelles, soit lorsque «l'administration et/ou l'usage de la chose sont vraiment impossibles sans cela»⁶⁰.

⁵¹ STEINAUER, Droits réels, tome I, N 1795; CR CC II-PERRUCHOU, art. 647 N 14.

⁵² STEINAUER, Droits réels, tome I, N 1795; v. ég. CR CC II-PERRUCHOU, art. 647 N 14 et 25, qui semble admettre plus largement la possibilité de faire appel au juge.

⁵³ STEINAUER, Droits réels, tome I, N 1795; LIVER, p. 66 N 36; CR CC II-PERRUCHOU, art. 647 N 12.

⁵⁴ SJ 1961 I 355.

⁵⁵ V. § 745 (2) Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), à teneur duquel la nomination d'un gérant commun se justifie quand les intéressés non seulement sont en désaccord, mais ne peuvent d'aucune façon administrer la chose ou en user.

⁵⁶ TC VD du 20.10.2014, JdT 2015 III p. 91.

⁵⁷ TC VD du 20.10.2014, JdT 2015 III p. 91, c. 3.3.

⁵⁸ TC VD du 20.10.2014, JdT 2015 III p. 91, c. 3.4: en effet, l'art. 647bis de l'avant-projet de 1959, qui prévoyait explicitement cette possibilité, n'a pas été repris dans le projet du Conseil fédéral pour faire place à l'actuel art. 647 al. 2 CC (FF 1962 II 1486).

⁵⁹ TC VD du 20.10.2014, JdT 2015 III p. 91, c. 3.4.

⁶⁰ TC VD du 20.10.2014, JdT 2015 III p. 91, c. 3.3 et 3.5.

B. Notre avis

Nous avons émis ci-dessus l'opinion que l'art. 712g al. 3 CC ne permettait pas de requérir du juge qu'il ordonne des dispositions réglementaires. Logiquement, nous excluons donc une application analogique de cette disposition à la copropriété ordinaire.

Tout comme en matière de propriété par étages, nous partageons l'avis que l'instauration d'un règlement par la voie judiciaire découle de l'art. 647 al. 2 ch. 1 CC, aux conditions restrictives fixées de cette disposition⁶¹, qui est en quelque sorte venue combler la lacune constatée par le Tribunal fédéral en 1960.

Les conditions d'application de l'art. 647 al. 2 ch. 1 CC rejoignent celles de la jurisprudence citée *supra*: il convient en effet de prouver le caractère indispensable de l'acte d'administration demandé vis-à-vis du maintien de l'utilité de la chose, ce qui revient à établir que l'usage de la chose est impossible sans cet acte, selon la formule consacrée par le Tribunal fédéral. Là encore, cette formulation laisse un grand pouvoir d'appréciation au juge. Les situations concrètes ouvrant potentiellement la voie à une telle action seront examinées au point suivant.

V. Aperçu de quelques situations concrètes

Peu importe la base légale applicable, la promulgation de règles conventionnelles par le juge doit conserver un caractère subsidiaire⁶² et exceptionnel⁶³: subsidiaire, parce qu'elle suppose qu'aucune décision sociale n'ait pu être adoptée; exceptionnel, parce qu'elle ne doit permettre de contourner les règles de majorité qu'en cas de véritable nécessité.

La doctrine fournit très peu d'exemples; nous n'avons par ailleurs connaissance d'aucune décision de justice qui promulguerait une disposition réglementaire. Quelles sont donc les situations où l'établissement d'une réglementation apparaît indispensable au maintien de l'utilité de la chose, de sorte à justifier l'intervention d'un juge?

- 1) Le cas emblématique est celui de la copropriété forcée, qui ne permet ni partage ni exclusion: outre l'hypothèse visée dans l'arrêt vaudois de 2014 commenté ci-dessus, on peut songer aux copropriétés dépendantes (art. 655a CC) ou aux démarcations communes (art. 670 CC).

Prenons l'exemple d'un chemin détenu en copropriété dépendante des parcelles qu'il dessert. Si l'usage du chemin est rendu chaotique (stationnement inadéquat, dépose de déchets encombrants) de manière à en rendre difficile son utilisation, il devrait être possible d'exiger du juge qu'il édicte certaines dispositions (par exemple, en réglementant les stationnements et la gestion des déchets). L'immeuble dépendant peut aussi accueillir des installations de loisirs au sein d'un lotissement (piscine, court de tennis, etc.). Lorsque l'usage de ces installations communes est rendu impossible par le comportement de certains, le juge pourrait alors réglementer son utilisation dans le temps.

- 2) La seconde situation, plus délicate, est celle d'une communauté composée de deux copropriétaires disposant chacun d'une voix égale, de sorte que toute décision qui requiert la majorité doit, en réalité, obtenir l'unanimité.

⁶¹ Dans ce sens également: BSK ZGB II-BRUNNER/WICHTERMANN, art. 647 N 15.

⁶² V. notamment BK-MEIER-HAYOZ/REY N 95; BSK ZGB II-BÖSCH, art. 712g N 12; BSK ZGB II-BRUNNER/WICHTERMANN, art. 647 N 54; WERMELINGER, art. 712g N 133.

⁶³ Dans cet esprit, v. notamment MEIER-HAYOZ/REY N 96; WEBER, p. 175 SJ 1961 I 355; CR CC II-AMOOS-PIGUET, art. 712g N 12; PICCININ, N 438; WERMELINGER, art. 712g N 136; TC VD du 20.10.2014, JdT 2015 III p. 91.



À notre avis, une distinction entre la propriété par étages et la copropriété ordinaire s'impose ici : dans la première, le partage est exclu (art. 650 al. 1 CC) ; dans la seconde et en-dehors des cas de copropriété forcée, il peut être exigé en justice.

Dans une copropriété ordinaire, une mésentente profonde entre deux copropriétaires doit selon nous être résolue par la voie du partage ; le régime de la copropriété ordinaire implique en effet une obligation de sociabilité⁶⁴. Quand bien même aucun des copropriétaires ne le désire, il n'appartient pas au juge d'endosser le rôle d'un administrateur providentiel⁶⁵. Il ne serait par exemple pas admissible que le copropriétaire d'un chalet puisse saisir la justice pour faire établir un calendrier de fréquentation⁶⁶. La situation est différente dans une propriété par étages, où l'essentiel de l'utilisation a trait aux parties exclusives. Les litiges relatifs à l'utilisation des parties communes sont pourtant fréquents : c'est en lien avec l'usage de ces parties que l'adoption de dispositions réglementaires peut s'avérer intéressante : utilisation du jardin, attribution des places de stationnement, réglementation concernant le local de buanderie⁶⁷, les couloirs, les balcons, l'entrée etc. – étant toujours rappelé que le bien-fondé de la prétention dépend du caractère nécessaire de la réglementation par rapport à l'usage raisonnable du bien (ce qui exclut les cas bagatelle mais devrait selon nous permettre de régler des situations d'entraves répétées à l'usage adéquat des parties communes).

Ces deux exemples ont pour point commun qu'ils visent des situations de blocage, que ni les structures corporatives ni les actions judiciaires ne permettent de dénouer. Certes, un comportement répréhensible pourrait éventuellement être sanctionné par d'autres actions dirigées contre le perturbateur ; l'établissement d'un règlement permet toutefois de résoudre le problème de manière pérenne, et non en réaction aux violations commises par un copropriétaire. En ce sens, la fixation d'un *modus vivendi* diffère d'une interdiction ponctuelle et constitue parfois (mais exceptionnellement) la seule manière de pouvoir user raisonnablement d'un bien.

VI. Mise en œuvre judiciaire

Il est délicat d'aborder la mise en œuvre d'une action judiciaire qui n'a, à notre connaissance, jamais fait l'objet d'une décision de justice. Les développements qui suivent comportent donc de nombreuses incertitudes ; ils se fondent sur l'application de l'art. 647 al. 2 CC en tant que base légale à l'action en adoption d'un règlement et s'appliquent de manière identique à la copropriété et à la propriété par étages.

La qualité pour agir appartient à chaque copropriétaire (art. 647 al. 2 ch. 1 CC). La communauté des propriétaires d'étages n'est pas légitimée à agir – ce qui n'aurait du reste aucun sens puisque l'action vise précisément à obtenir les mesures que la communauté a refusées. La question de la qualité pour défendre est plus controversée : certains auteurs estiment que la prétention fondée sur l'art. 647 al. 2 ch. 1 CC est soumise à la procédure gracieuse⁶⁸. Dite procédure se caractérise par une double absence d'autorité de la chose jugée et de partie

⁶⁴ CR CC II-PERRUCHOU, art. 648 N 17.

⁶⁵ *Contra*, semble-t-il, SJ 1961 355, c. 1.

⁶⁶ V. dans ce sens : TC VS du 17.04.200, RNRF 2002 140, 142, BR DC 2001, 81.

⁶⁷ Exemple donné par BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 96 (en application de l'art. 712g al. 3 CC).

⁶⁸ PICCININ, N 433 ; sur la base de l'art. 712g al. 3 CC, v. ég. PIOTET, *Le passage*, p. 76, PICCININ, N 445 et CR CC II-AMMOOS-PIGUET, art. 712g N 12.

adverse⁶⁹. Or, les situations décrites ci-dessus visent des situations conflictuelles, où il paraît essentiel d'avoir le point de vue de l'autre partie⁷⁰. À notre avis, l'action doit donc être dirigée contre la communauté⁷¹ (dans la propriété par étages) ou contre l'ensemble des copropriétaires (en copropriété ordinaire).

L'action est instruite en procédure sommaire (art. 249 let. d ch. 1 CPC), au for du lieu de situation de l'immeuble (art. 29 al. 1 CPC).

Les conditions matérielles de l'action ont été discutées ci-dessus. Le demandeur devra en outre établir qu'il a tenté – en vain – d'obtenir une décision sociale sur la réglementation requise en justice.

Il incombe par ailleurs au demandeur de proposer les dispositions réglementaires qu'il souhaite faire adopter judiciairement, ou à tout le moins d'indiquer précisément les aspects qui doivent faire l'objet d'une réglementation⁷². Le juge n'est pas habilité à rédiger un règlement dont les clauses ne seraient pas couvertes par les conclusions des parties (art. 58 CPC). Il ne peut pas non plus édicter lui-même un règlement général⁷³ (par exemple, en s'inspirant des règlements-types élaborés par les associations cantonales de propriétaires), puisque son intervention doit se limiter aux dispositions nécessaires à l'usage conforme de la chose.

Le jugement rendu produit un effet formateur et se substitue à la décision de l'assemblée des copropriétaires⁷⁴. Une décision condamnant la partie défenderesse à adopter un règlement (à l'unanimité ou à la double majorité) n'aurait en effet aucun sens, puisque l'action judiciaire vise justement à passer outre l'opposition de celle-ci⁷⁵.

La réglementation adoptée judiciairement devient opposable à tous les copropriétaires et leurs ayants droit, et peut faire l'objet d'une mention au registre foncier (art. 649a CC)⁷⁶.

VII. Conclusion

Cette contribution s'achèvera peut-être sur un sentiment de frustration pour celles et ceux qui auraient souhaité l'adoubement d'un pouvoir réglementaire du juge: selon l'opinion exprimée, le droit d'exiger judiciairement l'adoption d'une réglementation se limite à des situations exceptionnelles, où dite réglementation se révèle nécessaire en vue de l'utilisation rationnelle du bien détenu en copropriété.

⁶⁹ Sur la notion de procédure gracieuse, v. notamment PIOTET, *Le passage*, p. 59 ss et PIOTET, *La juridiction gracieuse*, p. 258 ss (pour qui l'absence d'autorité matérielle de la chose jugée constitue le critère déterminant).

⁷⁰ Dans ce sens, WERMELINGER, art. 712g N 130. Cf. ég. PICCININ, N 445, qui tempère son propos en faveur de la juridiction gracieuse, en ce sens qu'il estime que lorsqu'un propriétaire veut modifier un règlement lacunaire ou déficient que la communauté a refusé de changer, la question doit être tranchée en procédure contentieuse car le demandeur doit démontrer l'insuffisance de la réglementation en vigueur, ce qui peut être remis en cause par la communauté.

⁷¹ BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 95; WERMELINGER, art. 712g N 130. En cas de propriété par étages composée de deux propriétaires, v. toutefois TF 5C.27/2003 du 22.05.2003, c. 2.

⁷² Dans ce sens sur la base de l'art. 712g al. 3 CC: BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 96; WERMELINGER, art. 712g N 137; PICCININ, N 437. V. ég. BSK ZGB II-BÖSCH, art. 712g N 12, qui semble exiger la soumission d'un règlement concret au juge.

⁷³ BRUNNER/WICHTERMANN, art. 647 N 16; TC VS du 27.03.2000, RNR 2002 140, 142, BR DC 2001, 81.

⁷⁴ BRUNNER/WICHTERMANN, art. 647 N 54; CR CC II-AMOOS-PIGUET, art. 712g N 12; WERMELINGER, art. 712g N 142.

⁷⁵ Dans ce sens: BK-MEIER-HAYOZ/REY, art. 712g N 96; WERMELINGER, art. 712g N 141.

⁷⁶ V. BSK ZGB II-BÖSCH, art. 712g N 12, qui partage cet avis tout en relevant que l'art. 54 ORF ne mentionne pas le jugement.



L'action en adoption d'une norme réglementaire devrait à notre sens se fonder sur l'art. 647 al. 2 ch. 1 CC, et non sur l'art. 712g al. 3 CC qui crée faussement l'illusion d'un droit d'accès inconditionnel au juge. Or, il n'en est rien: l'intervention des tribunaux se justifie en cas de réel blocage au sein d'une copropriété (ordinaire ou d'étages), en prenant pour exemple emblématique celui de la copropriété forcée à deux copropriétaires.

L'obligation de sociabilité et le respect des règles de majorité ont donc pour corollaire logique et bienvenu de restreindre les conditions matérielles de la prétention en établissement judiciaire d'un règlement. Restreindre, mais pas exclure. Réjouissons-nous donc des perspectives de prochains arrêts sur cette question, où tout reste encore à définir.

Bibliographie

AMOOS PIGUET Mihaela, *in* P. Pichonnaz/B. Foëx/D. Piotet (édit.), Code civil II. Commentaire romand, Bâle 2016 (cité: CR CC II-AMOOS PIGUET).

BOHNET François, *in* F. Bohnet/J. Haldy/N. Jeandin/P. Schweizer/D. Tappy, Code de procédure civile. Commentaire romand, Bâle 2019 (cité: CR CPC-BOHNET).

BÖSCH René, *in* T. Geiser/S. Wolf (édit.), Zivilgesetzbuch II. Basler Kommentar, 6^e éd., Bâle 2019 (cité: BSK ZGB II-BÖSCH).

BRUNNER Christoph/WICHTERMANN Jürg, *in* T. Geiser/S. Wolf (édit.), Zivilgesetzbuch II. Basler Kommentar, 6^e éd., Bâle 2019 (cité: BSK ZGB II-BRUNNER/WICHTERMANN).

FRIEDRICH Hans-Peter, Praktische Fragen im Zusammenhang mit der Begründung von Stockwerkeigentum, RNR 47/1966, p. 321–348 (cité: FRIEDRICH, Praktische Fragen).

FRIEDRICH Hans-Peter, Das Stockwerkeigentum, Reglement für die Gemeinschaft der Stockwerkeigentümer, Berne 1965 (cité: FRIEDRICH, Reglement).

HANDSCHIN Lukas/WYTENBACH Michael, Der Beschluss der Stockwerkeigentümersversammlung und seine Anfechtung, *in* Luzerner Tag des Stockwerkeigentums 2011, p. 45–86.

LIVER Peter, Das Eigentum, Schweizerisches Privatrecht, vol. V/1, Bâle 1977.

MEIER-HAYOZ Arthur/REY Heinz, Grundeigentum IV, Das Stockwerkeigentum, Berner Kommentar, vol. IV 1.5, Berne 1988 (cité: BK-MEIER-HAYOZ/REY).

PERRUCHOU Edmond, Art. 646–651a CC, *in* P. Pichonnaz/B. Foëx/D. Piotet (édit.), Code civil II. Commentaire romand, Bâle 2016 (cité: CR CC II-PERRUCHOU).

PICCININ Valentin, La propriété par étages en procès, Zurich 2015.

PIOTET Denis, Le passage des fors cantonaux aux fors fédéraux: l'exemple de la juridiction gracieuse, *in* Les nouveaux fors fédéraux et les nouvelles organisations judiciaires, Cedidac n° 44, Lausanne 2001, p. 51–92 (cité: PIOTET, Le passage).

PIOTET Denis, La juridiction gracieuse: lacunes du système, solutions doctrinales et prétorienne, *in* Nouvelle procédure civile et espace judiciaire européen, p. 257–275 (cité: PIOTET, La juridiction gracieuse).

STEINAUER Paul-Henri, Questions choisies en rapport avec la propriété par étages, RVJ 1991, p. 285–316 (cité: STEINAUER, Questions choisies).

STEINAUER Paul-Henri, Les droits réels, Tome I, 6^e éd., Berne 2019 (cité: STEINAUER, Droits réels, tome I).

WEBER, Rolf H., Minderheitenschutz beim Stockwerkeigentum. Zu den Grenzen der vertraglichen Gestaltungsfreiheit am Beispiel der Stockwerkeigentümergemeinschaft, RNRF 60/1979, p. 144–177.

WERMELINGER Amédéo, La propriété par étages, 4^e éd., Rothenburg 2021.

* * *



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. **Impôt sur les successions**
2. **Impôt sur les donations**
3. **Fiscalité immobilière**
 - A. **Gains immobiliers**
 - B. **Droits de mutation**
4. **Double imposition**
5. **Impôt sur le revenu, impôt sur la fortune et impôt anticipé**
6. **Revenu des assurances privées et LPP**
7. **Autres aspects fiscaux du patrimoine**
 - A. **Commerce professionnel de titres**
 - B. **Fortune commerciale/Fortune privée**
 - C. **Autres**

I. Impôt sur les successions

VS – Refus d'exonérer de l'impôt sur les successions le legs fait à une association d'utilité publique dont le siège est à l'étranger

Art. 111, 112 al. 1 let. f et let. g LF/VS

A, domiciliée en Valais, a attribué par testament le contenu de ses comptes bancaires en Suisse, soit 1.9 mio d'euros, à l'Association C, dont le siège est en Italie. Suite au refus du Service cantonal des contributions du canton du Valais de ne pas l'exonérer de l'impôt sur les successions en raison de son siège à l'étranger, C recourt devant le Tribunal fédéral.

Les impôts sur les successions et les donations sont des impôts purement cantonaux, la Confédération ne disposant pas de la compétence de les percevoir. Le présent litige est ainsi soumis au droit cantonal valaisan et dans ce cadre, le Tribunal fédéral ne revoit l'application d'une norme cantonale que sous l'angle de l'arbitraire. Il ressort d'après une interprétation systématique de l'instance précédente que l'art. 112 al. 1 let. g LF/VS limite l'exonération des attributions effectuées en faveur des personnes morales extra-

cantonales au cas où le canton du siège accorde la réciprocité. Dès lors, la lettre f de l'art. 112 LF/VS, qui ne donne pas de précision quant au siège de la personne morale bénéficiaire, perdrait sa raison si elle concernait l'ensemble des personnes morales d'utilité publique, quel que soit leur siège. L'instance précédente a correctement jugé que la lettre f ne concernait que les personnes morales d'utilité publique ayant leur siège en Valais alors que la lettre g concernait les personnes morales d'utilité publique dont le siège se trouve dans un autre canton. Cette interprétation est confortée par le message du 10 février 2010 du Conseil d'État du canton du Valais accompagnant le projet de loi d'adhésion du canton du Valais à l'Accord du 30 octobre 1979 entre le Conseil fédéral suisse et le gouvernement de la République française concernant le traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés qui ne mentionnait pas non plus une telle exonération mais bien une imposition au taux de 25 % comme dans le cas d'espèce. Enfin, l'instance précédente a démontré que la Convention entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 9 mars 1976 ne contenait aucune disposition sur l'exonération des attributions aux personnes morales d'utilité publique. Elle n'a ainsi pas omis de traiter la question de l'existence d'éventuelles dispositions de réciprocité accordées par l'Italie au canton du Valais. *Tribunal fédéral, arrêt du 28 décembre 2020, Succession de feu A., représentée par B., C. c/Service cantonal des contributions du canton du Valais (2C_899/2020)*

II. Impôt sur les donations

VD – Détermination du domicile fiscal de la donatrice

Art. 1, 2 al. 3, 3 al. 1, 12 et 13 Convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions du 30 novembre 1978 (CDI CH-ALL); art. 3 al. 2 LIFD; art. 3 al. 2 LHID; art. 3 al. 2 LI/VD; art. 12, 18 al. 5 et 77 al. 1 LMSD/VD

Lors de l'établissement de l'inventaire successoral de B en 2012, il est apparu que deux comptes bancaires à

son nom pour un montant de CHF 3.6 mio n'avaient pas été annoncés aux autorités fiscales. Dans le cadre de la procédure de dénonciation spontanée qui s'en est suivie et faisant suite à une demande de complément de renseignements sur l'origine des fonds de l'Administration cantonale des impôts (ACI), A, la veuve et exécutrice testamentaire, a indiqué que B en était devenu titulaire en 2006 et que ces comptes bancaires avaient auparavant appartenu à ses parents. En sus du rappel d'impôt simplifié, l'ACI a taxé le montant de CHF 3.6 mio au titre de l'impôt sur les donations au taux correspondant à une donation mère-fils. A recourt contre cette décision devant le Tribunal fédéral et conclut à son annulation, subsidiairement à son renvoi auprès de l'autorité inférieure afin qu'elle mette en œuvre une procédure d'entraide fiscale tendant à obtenir des autorités fiscales allemandes l'audition de E, mère de B, sur la question de son domicile fiscal en 2006 ainsi que le dossier fiscal complet des époux E et F pour les années 2005 et 2006.

A ne remet pas en cause la qualification de donation ni sa qualité de débitrice de l'impôt. Elle fait uniquement valoir qu'il n'est pas établi que la donatrice avait son domicile dans le canton de Vaud au moment de la donation, ce qui exclurait son imposition. Dans la mesure où les faits de la cause sont suffisamment établis, le Tribunal fédéral retient que c'est sans arbitraire et sans violation du droit d'être entendu que le Tribunal cantonal a renoncé à mettre en œuvre les mesures d'instructions suivantes sollicitées par A. S'agissant de l'audition de E, A aurait pu lui demander une déclaration écrite. L'assistance administrative internationale en matière fiscale est dès lors subsidiaire. Concernant le domicile fiscal des parents de B, il est établi qu'ils étaient assujettis de manière illimitée dans le canton de Vaud en 2005 et 2006. Il n'y a donc pas lieu de requérir la production du dossier fiscal allemand auprès desdites autorités. Eu égard à ce qui précède, il n'est pas nécessaire d'examiner si les informations demandées auraient pu être obtenues par le biais de la cause d'échange d'informations contenue à l'art. 13 CDI CH-ALL ou dans d'autres conventions internationales liant la Suisse et l'Allemagne. Pour le surplus, il sied de rappeler que la CDI CH-ALL ne vise que l'impôt sur les successions et qu'elle ne permet que l'échange de renseignements nécessaires pour une application régulière de la CDI.

L'échange d'informations en vue de l'application de la législation interne d'une des parties n'est pas prévu. Par ailleurs, la procédure amiable de la CDI CH-ALL peut porter sur des situations de double imposition dans les cas non prévus par la CDI, notamment en matière d'imposition des donations, mais comme le confirme A, il n'y a pas eu de double imposition de donation en l'espèce. Vu la série d'indices et le fait que la notion de domicile au sens de la LMSD/VD renvoie au domicile fiscal, le Tribunal fédéral retient que l'instance précédente pouvait de manière parfaitement soutenable conclure que E était domiciliée dans le canton de Vaud au moment des donations. En outre, il ne comprend pas pourquoi E se serait laissé imposer en Suisse si elle n'y avait pas son domicile. Enfin, A prétend que les décisions de taxation rendues par les autorités allemandes pour les années 2005 et 2006 démontreraient que les parents de B auraient eu un domicile fiscal fictif en Suisse durant ces années. Le Tribunal fédéral lui rappelle que les autorités fiscales suisses ne sont pas liées par les décisions de taxation étrangères. Le fait qu'une autorité fiscale étrangère rende une décision de taxation à l'égard d'un contribuable assujetti en Suisse ne remet pas en cause un domicile fiscal en Suisse.

Tribunal fédéral, arrêt du 5 août 2021, A. c/Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (2C_971/2020)

GE – Qualification fiscale de versements effectués en exécution d'une obligation coutumière ou naturelle par une société et des particuliers

Art. 239 al. 1 CO; art. 24 let. a et let. e LIFD; art. 4 let. c et 7 al. 1 LHID; art. 17 et 27 let. d LIPP/GE

Suite au décès de son mari dans un attentat dirigé contre la personnalité politique libanaise E, A a reçu en 2011 un montant de USD 740'000.– de la société D Ltd, propriété de la famille E, et un autre montant de USD 440'000.– de la famille E. Les autorités cantonales refusant d'assimiler ces versements à une donation, A recourt au Tribunal fédéral. Elle conclut à l'exonération de ces montants de l'impôt sur le revenu, au titre de donations faites en application du droit coutumier dont le but est de lui assurer le confort nécessaire pour l'aider à surmonter l'épreuve de la disparition de son mari, ou de versements opérés en exécution d'une obligation d'assistance fondée sur le droit de la famille.



Les conditions de versements effectués entre vifs et à titre gratuit étant remplies, le Tribunal fédéral doit déterminer si l'élément subjectif d'une donation, soit l'*animus donandi* l'est aussi pour ces versements. Il rappelle qu'en vertu de l'art. 239 al. 3 CO, il n'y a pas d'*animus donandi* lorsqu'une personne effectue une prestation en accomplissement d'un devoir moral. En l'espèce, ces versements, dont le but est de compenser la perte du mari de A, ne procèdent pas d'un choix libre et discrétionnaire de D Ltd et de la famille E mais de l'application d'une obligation coutumière ou naturelle. A a confirmé que ces versements sont liés à l'exécution d'un devoir moral résultant du respect d'une coutume. Dès lors que ces versements ont été effectués en vertu d'une obligation coutumière ou naturelle, le Tribunal fédéral exclut l'existence de l'*animus donandi*. Enfin, ces versements ne peuvent pas non plus représenter des prestations faites en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille car l'application de l'art. 24 let. e LIFD présume l'existence d'un lien de parenté entre le prestataire et le destinataire, lequel n'est pas démontré ici.

Tribunal fédéral, arrêt du 19 janvier 2021, A. c/Administration fiscale cantonale du canton de Genève (2C_148/2020)

VS – Imposition d'une donation immobilière avec réserve d'usufruit

Art. 115 al. 1 let. d et 115a LF/VS

En 2007, X cède à son neveu Y sa parcelle à titre d'avancement d'hoirie tout en se réservant l'usufruit. Le service cantonal des contributions taxe cette opération au titre de l'impôt sur les donations sous déduction de la valeur capitalisée de l'usufruit et informe Y que lors de l'extinction de l'usufruit, la valeur de cet usufruit sera imposable à titre de donation. En 2017, X décède et Y est imposé sur la valeur capitalisée de l'usufruit.

La Cour rappelle que l'établissement d'un usufruit à titre gratuit ne déclenche pas l'impôt sur les gains immobiliers mais est soumis à l'impôt sur les donations. En cas de donation avec réserve d'usufruit, seul le transfert du bien en nue-propriété est imposé auprès du donataire. Ainsi la valeur capitalisée du droit d'usufruit est déduite de l'impôt sur les donations. Cependant, selon l'art. 115a LF/VS, l'extinction de l'usufruit est imposable à concurrence de la valeur

capitalisée lorsque le propriétaire soumis à l'usufruit recouvre la pleine propriété de son bien et au taux d'imposition correspondant au degré de parenté entre le donateur et le nu-propriétaire.

RVJ 2021, p. 77ss

III. Fiscalité immobilière

A. Gains immobiliers

GE – Détermination de l'appartenance d'un bien immobilier à la fortune commerciale ou privée – durée de possession en cas de donation d'un immeuble provenant de la fortune commerciale

Art. 18 al. 2 LIFD; art. 8 al. 2 et 12 LHID; art. 80 ss LCP/GE; art. 19 al. 2 et 42 LIPP/GE

En 1983, B, professionnel de l'immobilier, a acheté la parcelle X de la commune de Cologny. En 1987, il a constitué deux cédulas hypothécaires de CHF 7 mio et CHF 4 mio sur cette parcelle. En 2001, il a obtenu deux prêts de CHF 25 mio de CHF 7 mio. En 2007, il a fait donation de cette parcelle à son épouse A avant que celle-ci ne la revende en 2018. Les autorités cantonales ont arrêté le gain immobilier de cette vente à CHF 870'000.-, correspondant à une durée de possession du bien de 11 ans imposé au taux de 10 %. Elles ont retenu comme date d'acquisition l'année 2007, date à laquelle la parcelle X est passée de la fortune commerciale à la fortune privée de B. Ainsi, le jour de la donation la parcelle avait au préalable fait l'objet d'un transfert imposable dans la fortune privée de B. Dans ces circonstances, A ne pouvait pas se prévaloir de la durée de possession de B pour fixer le taux de l'impôt. A recourt au Tribunal fédéral et fait valoir que la date d'acquisition qui doit être retenue pour le calcul du taux de l'impôt est celle de l'achat initial de la parcelle X par B en 1983, dès lors aucun montant d'impôt ne serait dû.

Notre Haute Cour rappelle que le canton de Genève applique le système mixte ou matériellement dualiste pour l'imposition des gains immobiliers. Elle ajoute que la donation d'un élément de la fortune commerciale implique son passage préalable dans la fortune privée du donateur et que ce transfert est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. La donation, qui donne obligatoirement lieu au report d'imposition, est

donc immédiatement précédée, au plus tard d'une seconde, d'un transfert qui est soumis à cet impôt. Il en découle que, si cet immeuble fait ensuite l'objet d'une aliénation imposable, c'est la date du transfert de la fortune commerciale à la fortune privée du donateur, préalable à l'acte de donation, qui est déterminante pour fixer la durée de possession et partant le taux de l'impôt. Dans le cas d'espèce, ce n'est pas parce que la donation est intervenue en 2007 que la durée de possession a été calculée à compter de ce jour, mais à cause du transfert imposable qui l'a immédiatement précédée, représenté par le passage de la parcelle X de la fortune commerciale à la fortune privée de B. La question litigieuse porte donc uniquement sur l'attribution de la parcelle X dans la fortune commerciale ou privée de B. Comme la notion de fortune commerciale a une teneur identique dans la LHID et dans la LIFD, le Tribunal fédéral se réfère à sa jurisprudence développée en lien avec la notion d'activité lucrative indépendante. En application de sa jurisprudence, il retient que rien ne permet d'exclure que lorsque B a acquis la parcelle X en 1983, il n'ait pas eu l'intention de vivre dans la villa et qu'elle ait fait partie de sa fortune privée. Cependant, ceci est sans incidence sur le litige puisque les seules intentions initiales ne sont pas déterminantes. En effet, un immeuble peut changer d'affectation avec le temps. Ce qui est décisif est de savoir si au moment de la donation, ladite parcelle faisait partie ou non de la fortune commerciale de B. Plusieurs indices montrent que tel est le cas. Ainsi, après son achat en 1983, B n'a pas emménagé dans la villa mais a mobilisé la valeur de la parcelle et l'a utilisée comme un élément de fortune affecté à son activité dans l'immobilier. Quatre ans plus tard, il l'a grevée de deux nouvelles cédulas hypothécaires pour des montants totalisant largement plus du double du prix d'achat, sans qu'il n'ait jamais été allégué que les fonds prêtés auraient servi à des investissements privés sur la villa. Au contraire, ces emprunts ont permis à B d'obtenir des moyens de financements importants à une époque où il était actif professionnellement dans l'immobilier. La parcelle apparaît ainsi avoir servi de garantie dans des opérations immobilières. En 1988, associé avec des membres de sa famille, il a acquis plusieurs parcelles adjacentes à la sienne dans un contexte professionnel. Enfin, en 2001, il a engagé les deux cédulas hypothécaires susmentionnées afin d'obtenir deux prêts, ce qui démontre une fois de plus

le rattachement de la parcelle X au patrimoine commercial de B. En définitive, le Tribunal fédéral rejette le recours de A. Dans un dernier grief, A reproche à l'Administration cantonale d'avoir agi de manière contraire aux principes de la bonne foi. Elle soutient qu'en l'absence de taxation en 2007, elle pouvait de bonne foi partir du principe qu'il était admis que la parcelle X fasse partie de la fortune privée de B. A n'a cependant jamais reçu de garanties en ce sens de l'Administration. Il s'avère que le service d'enregistrement, service spécifique et distinct de l'Administration cantonale auprès duquel les donations sont annoncées, a par erreur omis d'informer l'Administration cantonale de l'existence de cette donation. Ainsi, ladite Administration n'a pas pu examiner la question de l'attribution de la parcelle X dans la fortune privée ou commerciale de B et, par voie de conséquence, imposer cette opération au titre de l'impôt sur les gains immobiliers. Dès lors, A ne peut pas se fonder sur l'absence de taxation en 2007 pour en tirer un droit sous l'angle de la protection de la bonne foi. Le Tribunal fédéral relève encore que A est malvenue de se plaindre d'être imposée sur le bénéfice qu'elle a réalisé lors de la vente de cette parcelle alors que grâce à la mauvaise communication au sein de l'Administration cantonale, le passage de la fortune commerciale à la fortune privée de la parcelle X alors propriété de B a échappé à toute imposition.

Tribunal fédéral, arrêt du 15 mars 2021, AA. c/Administration fiscale cantonale du canton de Genève (2C_501/2020)

VD – Détermination du moment d'acquisition de lots de PPE issus de la liquidation d'une société immobilière (SI)

Art. 207 LIFD; art. 12 al. 3 let. a et al. 5 LHID; art. 64 al. 2 let. d et let. f, 65 al. 1 let. a, 68 al. 1, 72 al. 3 et 73 al. 2 LI/VD

En 1997, A et son frère ont hérité de leur père d'actions immobilières de la société B SA, que ce dernier avait acquises en 1987 à CHF 807'500.–. Ces actions conféraient à leur détenteur un droit d'habitation sur un appartement et un garage. Afin de pouvoir bénéficier des allègements fiscaux consentis en vue de faciliter les liquidations des SI, les actionnaires de B SA ont constitué une PPE sur ledit immeuble. En 2002, B SA a vendu à A et son frère deux lots de PPE correspondant à l'appartement et au garage pour CHF



320'000.–. Ce prix a été payé à B SA par compensation avec une créance de la masse successorale et par la comptabilisation d'une créance en faveur de B SA pour le solde, avec remise des actions en nantissement. En 2009, suite au partage de la succession, A a été inscrit au registre foncier en qualité de propriétaire individuel des deux lots de PPE et les a revendus en 2012 à CHF 1.8 mio. Contestant le prix d'acquisition fixé par l'Administration cantonale des impôts à CHF 320'000.–, A recourt au Tribunal fédéral demandant à ce qu'il soit arrêté à CHF 807'500.–.

La question litigieuse est celle de savoir si la constitution de la PPE en 2002 doit être comprise comme un cas de prorogation de l'imposition du gain immobilier au sens de l'art. 12 al. 3 let. a LHID. Le Tribunal fédéral rappelle que l'art. 64 al. 2 let. d LI/VD prévoit la faculté d'assimiler à une aliénation le transfert d'une participation non majoritaire à une SI. En l'espèce, les actions de la SI ont été héritées en 1997, ce transfert de propriété profite du report d'imposition. Cependant, en 2002, la propriété des lots de PPE a été transférée par B SA à A et son frère, qui ont été inscrits comme copropriétaires au registre foncier. Pour le Tribunal fédéral, ce transfert de propriété n'est pas intervenu par succession, dès lors que ni le défunt, ni l'hoirie n'ont jamais été propriétaires des lots. Le fait que l'acquisition ait été faite en partie avec une créance de la masse successorale n'y change rien. Seule la SI était propriétaire des lots de PPE. Ainsi, lorsque l'immeuble est détenu par une SI et que celle-ci le transfère à un actionnaire, en cas de revente, ce dernier ne pourra pas bénéficier des années de possession pendant lesquelles il était actionnaire et non inscrit comme propriétaire au registre foncier. Il faut, dès lors, retenir que les lots de PPE ont été acquis par A et son frère en 2002, hors de toute situation donnant lieu à un report de l'imposition du gain immobilier. C'est à juste titre que le Tribunal cantonal a retenu 2002 comme année pertinente pour calculer la durée de possession du bien et le prix de CHF 320'000.– payé à la SI, qui correspond à la valeur vénale des lots de PPE. Enfin, l'Administration cantonale a traité l'obtention de la part de copropriété de 2009 par A comme un transfert de propriété prorogeant l'imposition du gain immobilier. Le Tribunal fédéral n'aurait pas traité cette question de cette manière mais en raison du principe de l'interdiction de la *reformatio in peius*, il ne la réexamine pas.

Tribunal fédéral, arrêt du 19 janvier 2021, A. c/Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (2C_459/2020)

VD – Principe de la détermination particulière du gain – vente de parcelles issues de la division d'un bien-fonds

Art. 147 et 148 LIFD; art. 51 LHID; art. 62 let. b, 69 al. 1, 203 et 204 LI/VD

En 1989, A a acquis un bien-fonds qui avait été préalablement à la vente divisé en quatre parcelles. Il a vendu une de ses parcelles en 1992 et deux autres entre 2004 et 2006. La dernière a fait l'objet d'une vente forcée en 2017 entraînant une perte. À cette suite, A a demandé la révision des décisions de taxation des gains immobiliers réalisés en 2004 et 2006 au motif que la perte économique de la vente forcée devait être déduite de ces deux gains immobiliers, la vente successive des trois parcelles constituant en définitive une opération unique. Débouté par l'Administration cantonale des impôts, A recourt auprès de la CDAP. En substance, la CDAP constate que les deux décisions de taxation des gains immobiliers sont entrées en force et sont exécutoires. Dès lors, la demande de A doit être considérée comme une demande de révision, qui ne réunit pas les conditions la permettant. L'impôt sur les gains immobiliers est régi par le principe de la détermination particulière du gain (*Prinzip der gesonderten Gewinnermittlung*), soit que l'impôt frappe chaque gain pris séparément et non pas globalement l'ensemble des gains réalisés durant une certaine période. Ainsi, une déduction des pertes subies par le contribuable n'est en principe pas possible. Certaines législations cantonales prévoient des exceptions à ce principe, notamment lorsqu'un immeuble est aliéné par parcelles, de telle sorte que la perte subie lors de la vente d'une partie de l'immeuble puisse compenser le gain réalisé en lien avec la vente d'une autre partie. Dans ces cas, la vente à perte peut constituer un motif de révision *sui generis*. Dans le canton de Vaud, la seule exception à ce principe se trouve à l'art. 62 let. b LI/VD et prévoit que l'impôt n'est pas perçu lorsque le total des gains réalisés au cours d'une année fiscale est inférieur à CHF 5'000.–. L'art. 69 al. 1 LI/VD traitant des aliénations partielles d'immeubles ne permet pas non plus de compenser une perte subie lors de l'aliénation d'une part d'un immeuble avec un gain immobilier. Ainsi, il ressort de

l'acte notarié de 1989 que le vendeur a divisé le bien-fonds en quatre parcelles avant sa vente à A. A a ainsi fait l'acquisition de quatre immeubles distincts et les gains réalisés lors de l'aliénation de chacun de ces immeubles doivent être imposés séparément. Il n'y a pas lieu de compenser une perte subie lors de la vente de l'un d'eux avec les gains réalisés lors du transfert des autres, la LI/VD ne contenant pas de base légale pour ce faire. Peu importe que les immeubles aient formé pour A une unité d'un point de vue économique et qu'un seul crédit bancaire lui ait été octroyé pour leur acquisition.

Cour de droit administratif et public, arrêt du 5 janvier 2021, A. c/Administration cantonale des impôts (FI.2019.0153)

B. Droits de mutation

VS – Exonération des droits de mutation lors d'une restructuration

Art. 103 LFus; art. 61 al. 1 let. d LIFD; art. 8 al. 3, 24 al. 3 let. d et al. 3quater LHID

En 2008, les CFF se sont vu octroyer une concession hydraulique qu'ils devaient ensuite transférer à la nouvelle société anonyme A en vue de la réalisation du projet. En 2014, les CFF ont donc vendu à A SA, dont ils détiennent 36 % du capital-actions, la parcelle X de la commune de Finhaut et l'ensemble des autres éléments et droits permettant l'exploitation hydraulique pour un montant de CHF 34'750'000.–. Se voyant refuser l'exonération des droits de mutation fixés à plus de CHF 500'000.– par les instances cantonales au motif que le transfert ne représenterait pas une restructuration, A SA recourt au Tribunal fédéral.

L'objet du litige porte sur le point de savoir si la cession de la parcelle X par les CFF à A SA peut être exonérée des droits de mutation en vertu de l'art. 103 LFus. Le Tribunal fédéral rappelle que les restructurations prévues par la LFus et d'autres restructurations non prévues par cette loi comme la scission horizontale (démembrement) peuvent être opérées en neutralité fiscale en vertu de la LHID. La scission horizontale, décrite à l'art. 24 al. 3 let. d LHID, est une opération par laquelle une société de capitaux transfère des valeurs patrimoniales à une société de capitaux ou coopérative reprenante, dans laquelle elle prend, ou détient déjà, des participations à hauteur d'au moins 20 % du capital-actions ou du

capital social. Cette restructuration peut se dérouler par un transfert à titre singulier, tels une vente ou un apport en nature d'actifs et passifs, ou par le biais d'un transfert de patrimoine au sens des art. 69 ss LFus. Selon l'art. 24 al. 3 let. d LHID, cinq conditions doivent être remplies pour qu'un démembrement puisse être effectué en neutralité fiscale au niveau de l'impôt sur le bénéfice. En matière de droits de mutation, le Tribunal fédéral relève que le renvoi de l'art. 103 LFus à l'art. 24 al. 3 et 3quater LHID doit être compris en ce sens que seule la notion de restructuration doit être retenue, à l'exclusion des autres conditions établies par la LHID (maintien de l'assujettissement en Suisse et reprise des éléments commerciaux à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu). Les instances cantonales ayant omis d'examiner si l'opération litigieuse représentait une scission horizontale, le Tribunal fédéral vérifie si les trois conditions d'une telle restructuration sont remplies. La première condition, selon laquelle la société transférante détient au moins 20 % du capital-actions de la société reprenante est remplie. La deuxième condition selon laquelle les actifs transférés représentent une exploitation, une partie distincte d'exploitation ou un élément qui fait partie des biens immobilisés de l'exploitation est aussi remplie puisque les CFF ont transféré à A SA tous les éléments et droits nécessaires à l'exploitation. Enfin, la condition d'un délai de blocage de cinq ans depuis l'acquisition, condition considérée comme incompatible avec l'art. 103 LFus par certains auteurs, est dans tous les cas respectée si elle devait s'appliquer étant donné qu'aucun élément ne permet de laisser penser le contraire. Ainsi, l'acte de cession opéré entre les CFF et A SA est une restructuration au sens de l'art. 24 al. 3 let. d LHID et cette opération doit être exonérée des droits de mutation conformément à l'art. 103 LFus.

Tribunal fédéral, arrêt du 14 avril 2021, A. SA c/Conseil d'État du canton du Valais (2C_564/2020)

GE – Taxation de la constitution d'un droit d'habitation en proportion de la valeur de la donation et de la vente – violation de l'interdiction de l'arbitraire

Art. 9 Cst.; art. 3, 11 al. 3 et 18 al. 5 LDE/GE

En 2016, un notaire a instrumenté un acte de cession d'une parcelle au prix global de CHF 1.2 mio. Dans cet acte, D se réservait un droit d'habitation d'une valeur capitalisée de CHF 230'000.– et faisait donation de



CHF 232'000.– à son neveu E. Le solde du prix de vente à payer par E et F était de CHF 738'000.–. L'Administration fiscale cantonale a établi la taxation des droits d'enregistrement à CHF 143'000.–, dont CHF 22'000.– prélevés en lien avec la vente immobilière et CHF 121'000.– en rapport avec la donation à E mais calculée sur un montant de CHF 462'000.–, soit incluant le prix du droit d'habitation. A recourt au Tribunal fédéral au motif que la valeur du droit d'habitation n'a pas été déduite de la valeur vénale de l'immeuble et demande que la valeur de la servitude soit répartie entre les parties donation et vente de l'acte, en proportion de leur valeur respective.

Le Tribunal fédéral considère que la Cour de justice est tombée dans l'arbitraire en retenant que la constitution du droit d'habitation était une composante exclusive de l'aspect donation de l'opération. En effet, il n'existe aucune identité des parties entre la donation et le droit d'habitation. E est seul bénéficiaire de la libéralité consentie par D alors que le droit d'habitation que D s'est réservé a été accepté par E et F. Sous cet angle, il estime que le droit d'habitation s'attache avant tout à l'aspect vente de l'immeuble dans l'esprit des parties. Il relève aussi que, lors de l'extinction de la servitude, la plus-value de l'immeuble profitera aux deux acheteurs. Deuxièmement, le Tribunal fédéral retient, en regard de l'acte instrumenté, que c'est d'abord la valeur de la servitude qui a été déterminée par les parties, puis de manière indépendante, celle de la donation, sans que la valeur de la servitude ait influencé celle de la donation. Il s'agit ici d'un cas typique de transfert d'immeuble avec constitution simultanée d'une servitude et, dans ces cas, l'immeuble est transféré grevé de la servitude et à une valeur inférieure. Troisièmement, cette situation relève de la règle de l'art. 11 al. 3 LDE. En effet, il n'existe aucun lien particulier entre la donation et le droit d'habitation. La réserve d'usage ne se distingue en rien des autres servitudes pouvant être convenues en faveur d'anciens propriétaires lors de ventes immobilières ordinaires et il est inexact de retenir que D a souhaité soumettre sa donation à la réalisation de la constitution d'un droit d'habitation en sa faveur. Enfin, la décision cantonale est arbitraire dans son résultat car si elle n'avait pas rattaché la constitution de la servitude uniquement à l'aspect donation de l'acte, elle ne se serait pas contentée d'appliquer à titre exclusif l'art. 18 al. 5 LDE. Cet article prévoit de ne

pas tenir compte de la réserve d'usufruit faite au profit du donateur pour la perception des droits d'enregistrement.

Tribunal fédéral, arrêt du 5 décembre 2019, A. c/ Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (2C_528/2019)

IV. Double imposition

TG/BE – Double imposition intercantonale – répartition intercantonale des dettes d'une société immobilière

Art. 127 al. 2 et 3 Cst.; art. 12 al. 4, 20 al. 1 et 21 al. 1 let. c LHID; art. 8 al. 1 et 69 StG/SG; art. 76 StG/BE
La société immobilière A SA, dont le siège est à Berne, possède des immeubles de placement dans plusieurs cantons. Pour l'année 2015, l'Administration fiscale bernoise a réparti la seule perte de A SA dans le canton d'Argovie proportionnellement entre tous les autres cantons. L'Administration fiscale et les autorités judiciaires de Thurgovie ont refusé de déduire cette perte du bénéfice imposable de A SA. Selon elles, cette perte n'est déductible que dans le canton du lieu du siège de la société. A SA recourt au Tribunal fédéral à qui il appartient de trancher la question de la répartition intercantonale des dettes d'une société immobilière, respectivement de savoir dans quelle mesure le canton de Thurgovie doit supporter cette perte dans le cadre de la répartition intercantonale des dettes.

Le Tribunal fédéral confirme sa jurisprudence du 5 novembre 2019 dans laquelle il a établi que les pertes réalisées dans un domicile fiscal spécial sont compensées en premier lieu par le bénéfice réalisé au domicile fiscal principal et que ce ne sont que les pertes résiduelles qui sont réparties proportionnellement entre les autres cantons où un bénéfice a été réalisé (arrêt TF, 2C_285/2018). Le Tribunal fédéral rejette le recours contre la décision de l'Administration fiscale du canton de Thurgovie et admet le recours contre la décision de taxation du canton de Berne. L'Administration fiscale bernoise doit réexaminer sa décision de taxation en tenant compte de la perte qu'elle avait imputée au canton de Thurgovie.

Tribunal fédéral, arrêt du 6 octobre 2021, A. AG c/ Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Steuerverwaltung des Kantons Bern (2C_1039/2020)

SG – Double imposition intercantonale – impôt sur le capital d'une association – répartition intercantonale des immeubles de placement et d'exploitation pour l'impôt sur le capital et l'impôt sur la fortune

Art. 127 al. 3 Cst.; art. 52 LIFD; art. 13, 20, 21 et 29 LHID; art. 72, 73 et 74 StG/SG

L'association A, dont le siège est à Berne, possède un important parc immobilier dans dix-neuf cantons. Pour l'impôt sur le capital 2015, l'Office cantonal des impôts de Saint-Gall a retenu un capital déterminant pour le taux de l'impôt de CHF 444'000'000.–, soit de plus de CHF 115'000'000.– par rapport aux autres cantons. Le montant total de l'impôt sur le capital de l'ensemble des cantons, d'un montant de CHF 338'000'000.–, étant supérieur à sa fortune nette, A recourt auprès du Tribunal fédéral demandant que sa taxation soit effectuée selon la méthode d'élimination de la double imposition appliquée par l'Office cantonal des impôts de Saint-Gall, soit la méthode dite «SG II», et que les autres cantons procèdent à une nouvelle taxation selon cette méthode et qu'ils lui remboursent les impôts excédentaires perçus.

Le Tribunal fédéral souligne qu'en cas de recours pour violation de l'interdiction de la double imposition, il suffit au contribuable de déposer un recours contre la dernière taxation qui entraîne la double imposition, même s'il approuve la méthode du canton qui a établi la dernière taxation. L'objet du litige porte sur la perception de l'impôt sur le capital 2015 auprès de A. Elle fait valoir que le fait que les cantons appliquent des méthodes différentes pour cette taxation entraîne une violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Selon elle, seule la méthode dite «SG II» conduirait à une répartition de l'impôt sur le capital conforme à la Constitution. Le Tribunal fédéral rappelle la distinction entre la double imposition intercantonale effective et virtuelle, les règles d'assujettissement des personnes morales et que les associations sont soumises à un impôt sur le capital dont l'objet est la fortune nette, évaluée selon les dispositions relatives à l'impôt sur la fortune des personnes physiques. Le fait que A soit propriétaire d'immeubles de placement et d'exploitation rend la répartition complexe, en raison de la divergence des méthodes, indirecte ou objective, qui leur sont applicables. Chaque canton doit en principe prendre en compte la fortune brute à sa valeur vénale puis

déduire les dettes globales selon des facteurs de répartition fixé dans la Circulaire CSI n°22. En l'espèce, le canton de Saint-Gall et les autres cantons ont réparti la fortune nette de manière globale en lieu et place d'appliquer la méthode objective pour déterminer le montant de la fortune imposable. Le Tribunal fédéral ajoute qu'il tolère cette pratique pour autant qu'elle ne conduise pas à une double imposition. Il retient qu'en appliquant cette méthode de répartition, le canton de Saint-Gall s'est fait attribuer un capital imposable plus élevé que celui qui aurait normalement dû lui revenir avec la méthode objective pour les immeubles de placement et qu'il y a une double imposition intercantonale.

Tribunal fédéral, arrêt du 28 juillet 2021, A. c/Kantonales Steueramt St. Gallen (ATF 148 I 65)

TI/SZ – Double imposition virtuelle – assujettissement d'une société dont le but est la gestion d'une équipe professionnelle de cyclisme au lieu de son administration effective

Art. 127 al. 3 Cst.

La société A, dont le but est la gestion d'une équipe professionnelle de cyclisme, a son siège dans le canton de Schwyz. Depuis sa création en 2016, les actions de A sont détenues par C et la direction a été confiée à F, tous deux domiciliés au Tessin. En 2018, la société E SA, dont le siège est à Schwyz et son unique administrateur est F, est devenue l'unique actionnaire de A. Sur la base de cet état de fait, l'Office de taxation des personnes morales tessinois a assujetti A de manière illimitée dans le canton du Tessin dès l'année 2016. A recourt au Tribunal fédéral et demande la confirmation de son assujettissement à Schwyz.

Le canton de Schwyz n'ayant pas imposé A pour les périodes fiscales en cause, le Tribunal fédéral doit trancher un cas de double imposition virtuelle. Il rappelle que le domicile fiscal principal d'une personne morale est en principe déterminé par son siège, lequel est librement choisi, fixé dans les statuts et inscrit au registre du commerce. Cependant, lorsque le siège social ne coïncide pas avec la gestion et l'administration effective de la personne morale et qu'il semble être établi de manière artificielle, le lieu de l'administration effective est déterminant. Il s'agit ainsi du lieu où la personne morale a son centre économique et de fait, respectivement, où elle est dirigée et où la gestion est effectivement réalisée et que des



actes sont accomplis afin de poursuivre le but social. Enfin, si l'activité de gestion est exercée dans plusieurs lieux, le lieu déterminant est celui dans lequel l'activité est majoritairement exercée. En l'espèce, la société A ne dispose que d'un bureau dans le canton de Schwyz dans lequel travaille une personne en qualité de secrétaire administratif à un taux de 20%. L'Administration fiscale a constaté que A n'a payé aucun loyer à la bailleresse E SA pour l'année 2016, qu'elle ne dispose pas d'infrastructures particulières dans le canton et qu'il n'y a pas d'autres liens notables. En revanche, les sponsors de l'équipe proviennent d'Italie et d'une société tessinoise mais aucun de Suisse alémanique. En outre, les parts sociales de A ont d'abord été détenues par C puis par E SA, qui depuis 2015 et une décision sur réclamation de l'Administration fiscale tessinoise, est assujetti de manière illimitée au Tessin. De plus, A et E SA ont signé un mandat de fiduciaire en 2016 par lequel E SA se voit conférer le rôle d'administrateur unique de A avec pouvoir de signature individuelle et une rémunération annuelle. Enfin, il apparaît à la lumière de l'organigramme de l'équipe que les décisions stratégiques et l'administration sont concentrées entre les mains de F, et ceci, depuis la création de A. Au vu de ces éléments et constatant que les liens de A avec son canton de domicile sont ténus alors que ceux avec le canton du Tessin sont multiples, le Tribunal fédéral confirme la décision du Tribunal d'appel tessinois. Il ajoute que cette décision n'est pas affectée par le fait que F s'est entretemps domicilié dans le canton de Schwyz car il entretient des liens économiques au Tessin et est inscrit au registre du commerce tessinois avec pouvoir de signature individuelle auprès de plusieurs sociétés et continue de diriger seul E SA.

Tribunal fédéral, arrêt du 5 janvier 2021, A. c/Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino et Steuerkommission des Kantons Schwyz (2C_888/2019)

VD – Répartition intercantonale de la fortune – principes régissant l'évaluation de la fortune immobilière

Art. 8 et 127 al. 2 et al. 3 Cst.; art. 3, 4 al. 1 *in fine*, 13 al. 1 et 14 al. 1 LHID; art. 53 al. 1 et al. 2 LI/VD; art. 2 al. 1 LEFI/VD; Circulaire n° 22 de la CSI, Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts, dès la période

de taxation 2002 (facteurs de répartition), du 22 mars 2018

A est propriétaire d'un immeuble dans son canton de domicile, soit le canton de Genève. Il est également assujetti à raison d'un rattachement économique dans le canton de Vaud, en lien avec la détention d'un immeuble. En 2019, l'Office d'impôt des districts de Nyon et de Morges a rendu une décision de répartition intercantonale des éléments imposables relative à l'impôt sur la fortune 2018 en s'appuyant, pour déterminer la valeur des immeubles, sur les coefficients de la Circulaire n° 22 CSI, puis, en adaptant ces montants à la loi vaudoise. Il a retenu une valeur de CHF 378'000.– pour l'immeuble vaudois, valeur correspondant à son estimation fiscale, et une valeur de CHF 993'313.– pour l'immeuble genevois, dont la valeur fiscale genevoise est de CHF 691'000.–. A recourt contre cette décision faisant valoir une erreur de calcul et considérant que les immeubles doivent être estimés à leur valeur vénale.

La Cour rappelle que dans la mesure où A est assujetti à la souveraineté fiscale de deux cantons, il est potentiellement menacé par un risque de double imposition intercantonale. Pour prévenir ce risque, la jurisprudence du Tribunal fédéral et la LHID ont élaboré un régime complexe de règles de conflits. Le principe établi par la jurisprudence en matière de double imposition intercantonale s'appuie sur la méthode de l'exemption avec réserve de progressivité du taux. Cela signifie que le canton de Vaud n'est pas habilité à imposer l'immeuble genevois mais peut prendre en compte sa valeur pour fixer le taux de l'impôt sur la fortune vaudois frappant l'immeuble sis dans ce canton. Cependant, s'agissant de la méthode d'évaluation de la fortune immobilière, ni la LHID ni la jurisprudence ne prescrivent une méthode d'évaluation uniforme. Chaque canton prévoit ses propres règles d'estimation des immeubles. Dès lors, pour éviter une discrimination des contribuables qui sont assujettis à la souveraineté fiscale de plusieurs cantons, il est nécessaire d'établir la fortune nette globale de chaque contribuable en prenant en compte l'ensemble des dettes de celui-ci. Cela nécessite de procéder à une répartition des dettes entre les cantons concernés. La solution adoptée par la jurisprudence consiste à retenir une répartition proportionnelle des dettes sur la base des actifs bruts localisés. Cette répartition suppose donc au préalable une évaluation

des actifs et notamment des actifs immobiliers. Ainsi, dans un contexte de répartition intercantonale dont les immeubles sont estimés selon des règles différentes dans chaque canton, il convient de déterminer une valeur de référence uniforme afin d'assurer une répartition correcte et une imposition adéquate. A cet égard, la jurisprudence se base sur la Circulaire n° 22 CSI qui précise les valeurs de répartition intercantionales. Dès lors, le raisonnement s'opère en deux étapes. La première consiste à appliquer les coefficients résultant de la Circulaire et la seconde a pour objet l'adaptation de la valeur de l'immeuble genevois à la loi vaudoise. En l'espèce, les coefficients permettant de déterminer une valeur de référence uniforme ont été correctement appliqués par l'Office d'impôt. Il a retenu une valeur de répartition à hauteur de 80 % de l'estimation fiscale pour l'immeuble vaudois et une valeur de répartition à hauteur de 115 % de l'estimation fiscale pour l'immeuble genevois. Puis, il a adapté ces montants à la loi vaudoise qui prévoit une imposition à 100 % de la valeur fiscale. Ainsi, pour l'imposition proprement dite, la valeur de l'immeuble résultant des coefficients CSI n'est pas déterminante. En définitive, les valeurs arrêtées par l'Office d'impôt sont bien celles qui doivent être prises en considération pour le taux de l'impôt sur la fortune qui frappe l'immeuble vaudois.

Cour de droit administratif et public, arrêt du 8 décembre 2020, A. c/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Nyon et Morges, Administration fédérale des contributions (FI.2020.0004)

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

VS – Report de l'imposition des réserves latentes d'une exploitation commerciale

Art. 18 al. 2, 18a al. 2 et al. 3 LIFD; art. 8 al. 2ter et al. 2quater LHID; art. 14 al. 2 et 14a LF/VS

Le restaurant G, sis sur la parcelle X, était détenu en copropriété, chacune pour une demie, par l'hoirie H et par l'hoirie C, dont A faisait partie. En 1987, A décide d'exploiter ce restaurant. Il achète alors la part de copropriété de l'hoirie H et loue l'autre part de copropriété à l'hoirie C. En 2011, suite au partage

successoral de l'hoirie C, A se voit attribuer cette part de copropriété et devient l'unique propriétaire de la parcelle X jusqu'à la cessation de son activité indépendante en 2013 et la vente de cette parcelle pour CHF 1.4 mio. L'Administration fiscale évalue le revenu de A pour l'année fiscale 2013 à CHF 800'000.– dont un bénéfice de liquidation de CHF 650'000.–. A recourt contre cette décision au Tribunal fédéral soutenant que ce bénéfice de liquidation attribuable à l'hoirie C n'est pas imposable et qu'il ne doit pas être pris en compte pour son imposition fiscale de 2013. Le Tribunal fédéral souligne qu'au décès de C, la part de copropriété et le fonds de commerce du restaurant ont été acquis de manière universelle par les héritiers en vertu de l'art. 560 CC et que ce processus est fiscalement neutre. Dès lors, ces éléments faisaient partie du patrimoine commercial de l'hoirie et l'ont été jusqu'au partage en 2011 par lequel A s'est vu attribuer la part de copropriété de l'hoirie sur la parcelle X alors que les autres héritiers ont reçu d'autres biens. En principe, les héritiers sortants renoncent à leur participation au prorata et sont imposables sur le bénéfice de la vente qu'ils réalisent, y compris le bénéfice provenant de la réalisation de réserves latentes. En ce sens, l'attribution de la part de copropriété avec le fonds de commerce à A par voie de partage successoral constitue un cas de réalisation imposable pour les héritiers sortants. Selon l'art. 18a al. 3 LIFD, cet événement ne peut être reporté que si les héritiers restants présentent une telle demande et qu'ils reprennent également les valeurs antérieures déterminantes pour l'impôt sur le revenu. En l'espèce, il est incontestable qu'une demande de report n'a pas été présentée. Par conséquent, les réserves latentes – soit la valeur de partage de la part de copropriété avec le fonds de commerce qui dépasse la valeur de leur part à l'impôt sur le revenu – auraient dû être imposées auprès des héritiers sortants. A, seul, n'est pas concerné par un cas de réalisation en 2011 puisqu'il a continué à conserver sa part de copropriété avec l'entreprise, en tant qu'indépendant dans sa fortune commerciale. Enfin, la vente de 2013 est un cas d'application de l'art. 18 al. 2 LIFD. Dans la mesure où les parts des autres héritiers sont concernées, le bénéfice de liquidation imposable auprès de A pour la période fiscale 2013 se calcule uniquement à partir de la différence entre les coûts d'investissement au moment du partage successoral et la valeur vénale au moment de



la vente en 2013. Pour le bénéfice de liquidation survenu auparavant, l'imposition n'est possible qu'auprès des autres héritiers. Dès lors que la juridiction inférieure a supposé que le bénéfice de liquidation devait être imposé en totalité auprès de A, elle n'a pas procédé aux constatations de faits nécessaires à un calcul différencié du bénéfice de liquidation. Ainsi, A doit payer un impôt sur le bénéfice de liquidation de la part de copropriété et de l'entreprise associée. Toutefois, pour la période antérieure au partage de la succession, ce bénéfice de liquidation est limité aux réserves latentes à hauteur de la part correspondante de A dans la succession. Ce n'est qu'à partir du partage successoral que le bénéfice de liquidation qui en découle est imposable exclusivement auprès de A.

Tribunal fédéral, arrêt du 3 décembre 2020, A.A., B.A., C. c/Kantonale Steuerverwaltung Wallis (2C_613/2020)

VD – Théorie des anciennes réserves – évasion fiscale – refus du remboursement de l'impôt anticipé

Art. 20a al. 1 LIFD; art. 4 al. 1 let. b, 11 al. 1, 21 et 24 LIA

En 2005, E, domicilié à l'étranger, a cédé à A SA l'entier du capital-actions de D SA pour un montant de CHF 1,1 mio. D SA détenait au moment de cette vente d'importantes réserves en avoirs bancaires. En 2011, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a refusé la demande de A SA qui souhaitait s'acquitter de l'impôt anticipé par déclaration d'une distribution de dividende relative à l'exercice commercial 2009 de D SA et a obtenu que D SA lui verse un montant de CHF 220'000.-, correspondant aux 35 % des réserves disponibles au moment de son rachat en 2005. Par la suite, l'AFC a refusé le remboursement de l'impôt anticipé à A SA dans la mesure où les conditions de l'évasion fiscale étaient réunies, l'opération de 2005 se résumant à l'achat d'un porte-monnaie plein sans justification économique. Suite à l'admission du recours de A SA devant le Tribunal administratif fédéral, l'AFC recourt auprès Tribunal fédéral.

Les conditions du droit au remboursement de l'impôt anticipé étant réunies, le Tribunal fédéral doit déterminer s'il est en présence d'un cas d'évasion fiscale au sens de l'art. 21 al. 2 LIA justifiant le refus de ce remboursement. Il constate que l'état de fait corres-

pond à la pratique de l'AFC du 15 novembre 1990 dite de «l'achat d'un porte-monnaie plein» ou pratique dite des anciennes réserves. Selon cette pratique, il y a lieu d'admettre une évasion fiscale lorsqu'une société «holding» ayant son siège en Suisse achète à des personnes domiciliées ou ayant leur siège à l'étranger à un prix supérieur à leur valeur nominale toutes les actions d'une société ayant son siège en Suisse qui dispose d'importantes réserves, représentées par des avoirs en banque, titres et encaisse non nécessaires à l'exploitation de la société achetée. Pour notre Haute Cour, cette pratique constitue un fort indice de l'existence d'une potentielle évasion fiscale mais ne remplace pas l'examen approfondi et concret des trois conditions de l'évasion fiscale. En l'espèce, A SA ne conteste pas que l'achat de l'ensemble des actions de D SA constitue l'achat d'un porte-monnaie plein. Vu les faits, le Tribunal fédéral retient qu'il est évident que l'achat des actions de D SA avant que ne soient distribuées les anciennes réserves conduit à une notable économie d'impôt qui profite à E et que cette opération ne peut s'expliquer que par l'intention de lui éviter la charge d'impôt anticipé dû sur une distribution antérieure audit achat. En effet, si la distribution des réserves de D SA avait eu lieu avant la vente des actions, l'impôt anticipé prélevé sur le rendement desdites actions aurait constitué une charge fiscale définitive puisque E est domicilié à l'étranger et dans un pays avec lequel la Suisse n'a pas signé de CDI. Rien n'empêchait A SA d'exiger de E la distribution des réserves avant l'opération d'achat pour éviter le risque de supporter à sa place la charge fiscale latente qui les grevait ou de prévoir une réduction du prix d'achat en compensation de cette charge. En outre, la démonstration de la justification économique du procédé choisi par A SA ne convainc pas. En effet, si A SA envisageait de financer sa politique d'acquisition de sociétés fiduciaires au moyen des liquidités disponibles sur les comptes bancaires de D SA, il n'est pas compréhensible qu'elle n'en ait pas fait usage lors de l'acquisition des quatre fiduciaires entre 2005 et 2010. De plus, A SA a attendu 2010 avant de distribuer un dividende prélevé sur les réserves de D SA alors qu'elle s'est vu octroyer un prêt supérieur au montant de ces réserves par sa société mère en 2005. Il est ainsi pour le moins insolite d'acheter une société qui détient de l'argent liquide, tout en contractant un emprunt important, et de ne pas l'utiliser alors que des opéra-

tions d'acquisition sont en cours. Enfin, hormis les liquidités dont D SA disposait au moment de son achat, la société n'a d'emblée pas représenté d'intérêt économique pour A SA puisque cette dernière a choisi de la liquider de fait dès 2008 et en parachevant sa fin par une fusion en 2010.

Tribunal fédéral, arrêt du 29 juillet 2021, Administration fédérale des contributions c/A. SA (ATF 147 II 338)

VD – Impôt sur la fortune – estimation de titres non cotés d'une société anonyme exploitant une étude d'avocats – méthode des praticiens – intransmissibilité des titres selon la convention d'actionnaires
Art. 13 al. 1 et 14 al. 1 LIFD; art. 46, 47 let. b et 49 LIPP/GE; Circulaire CSI n°28, du 28 août 2008, Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune

A est associé de l'Étude d'avocats B SA à Genève, constituée en 2015 avec un capital-actions de CHF 100'000.– et dont le siège est à Zurich. Comme les autres associés de l'Étude, A détient 555,56 actions de B SA. La convention d'actionnaires de B SA prévoit notamment que les actions sont détenues en main commune par les associés dans le cadre d'une société simple, chaque associé disposant d'une part égale sur les actions. De plus, les parts de chaque associé sont intransmissibles et les trois-quarts des voix au moins de l'ensemble des actionnaires sont requis pour le transfert de propriété des actions. Dans ses déclarations fiscales 2016 et 2017, A a mentionné détenir 555,56 actions d'une valeur de CHF 55'556.–. Le rendement brut soumis à l'impôt anticipé s'élevait à CHF 30'000.– en 2016 et à CHF 39'000.– en 2017. Ces actions ont été évaluées par l'Administration fiscale zurichoise selon la méthode des praticiens à CHF 3'000.– par action en 2016 et à CHF 880.– par action en 2017, dont une déduction de 30 % doit en plus leur être appliquée. Reprenant ces valeurs, l'Administration fiscale genevoise a fixé la valeur fiscale des actions de A à CHF 1,1 mio pour 2016 et à CHF 340'000.– pour 2017. A recourt au Tribunal fédéral contre cette décision demandant que les taxations 2016 et 2017 prennent en compte les actions de B SA à une valeur fiscale fixée sur la base des seuls fonds propres de celle-ci.

Le Tribunal fédéral rappelle que l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette, qu'elle est

estimée à la valeur vénale, que la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée et que cette évaluation est obligatoire pour les cantons. La LHID ne prescrivant pas de méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur, les cantons disposent d'une marge de manœuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de calcul applicable que pour déterminer dans quelle mesure la valeur de rendement doit être prise en considération dans l'estimation. Ainsi, une évaluation cantonale ne peut être remise en cause que dans la mesure où cette dernière est arbitraire. S'agissant de l'évaluation de participations dans des sociétés non cotées, le Tribunal fédéral se réfère et applique la Circulaire CSI n°28. Elle prévoit que la méthode d'estimation générale des titres non cotés des sociétés, dans la mesure où ils n'ont jamais été transférés, s'effectue selon la méthode des praticiens. Le commentaire de cette Circulaire prévoit pour l'estimation des titres d'une étude d'avocats constituée en société anonyme que la valeur de rendement doit être incluse dans le calcul, que la transmissibilité restreinte des droits de participation est uniquement à prendre en considération dans le cadre de la déduction forfaitaire et qu'une politique spéciale de salaires et de dividendes n'a aucune influence sur les principes de l'estimation. En outre, la méthode des praticiens ne s'applique pas lorsque des titres ont déjà fait l'objet d'un transfert substantiel entre tiers indépendants, la valeur vénale correspondant généralement au prix d'acquisition. En l'espèce, A fait valoir que les actions de B SA ont fait l'objet de transactions entre tiers établissant ainsi une valeur vénale effective desdites actions. Il ne se justifie plus d'appliquer la méthode des praticiens pour déterminer la valeur de ces actions. Le Tribunal fédéral retient que le prix des actions de B SA achetées et vendues dès 2016 est resté invariable car il a été déterminé à la valeur nominale des actions, conformément aux termes du contrat de société simple. Ces transactions n'ont donc pas été réalisées sur un marché libre. En outre, A frise la témérité en faisant valoir que le prix fixé par la convention ne serait pas applicable aux nouveaux associés parce qu'ils ne seraient pas liés par celle-ci au moment de l'acquisition. A ne conteste pas, sous l'angle de l'arbitraire, que le prix des actions, y compris pour les nouveaux associés, ressortait du contrat de société qui fixait l'acquisition



de la part au capital-actions de B SA à un moment déterminé. Il rapporte lui-même que les actions de B SA sont détenues en main commune par tous les actionnaires et que celles-ci ne peuvent pas être vendues à des tiers non associés. Ainsi, des personnes souhaitant acquérir des actions de B SA acceptent aussi d'adhérer à la convention de société simple. La Cour de justice a, à bon droit, recouru à une méthode d'estimation et n'a pas et à juste titre pris en compte la valeur des transactions mentionnées par A pour déterminer la valeur vénale des titres. En second lieu, A considère que la méthode d'estimation de la valeur des actions utilisée, incluant la valeur de rendement, conduit à un résultat manifestement insoutenable. Selon lui, la détention des actions de B SA ne donne aucun droit à un rendement à l'actionnaire. Il reproche à la Cour de justice de ne pas avoir tenu compte de la convention d'actionnaire, du contrat de société simple et des spécificités de la détention des actions de B SA. Pour le Tribunal fédéral, l'instance inférieure a correctement appliqué la Circulaire CSI n°28 et n'est pas tombée dans l'arbitraire en ayant recours à la méthode des praticiens, laquelle tient compte de la valeur de rendement et accorde une réduction forfaitaire de 30 % de l'évaluation faite par l'autorité fiscale afin de prendre en compte les restrictions légales au droit d'aliéner des actions d'une société d'avocats. La Cour de justice n'avait pas à prendre en compte la convention d'actionnaires et le contrat de société simple dans l'évaluation des titres. La détermination de la valeur vénale ne repose pas sur une approche économique subjective. Ainsi, lorsque l'estimation des titres est effectuée selon la Circulaire CSI n°28, les engagements de droit privé ne sont pas pris en compte. Il est en effet considéré qu'une restriction contractuelle au droit d'aliéner n'affecte, sous l'angle du droit de la société anonyme, ni le droit de propriété, ni les droits sociaux du propriétaire des actions et n'a, en règle générale, aucune influence sur le potentiel rendement de la fortune. Il en va de même du contrat de société simple en question qui n'a pas d'effet sur le bénéfice et donc sur la valeur de rendement de B SA, mais porte sur la répartition de celui-ci entre les associés. Notre Haute Cour ajoute que le recours à la seule valeur substantielle pour estimer la valeur d'une société anonyme d'avocats, lorsque les associés prévoient des règles spécifiques sur la répartition des bénéfices, conduirait de manière systématique à une évaluation

très faible des titres, difficilement compatible avec l'art. 14 LHID. Enfin, A ne peut pas être suivi lorsqu'il prétend que les actions qu'il détient ne procurent aucun rendement. Il découle du contrat de société simple que le salaire et, le cas échéant, les dividendes des associés sont déterminés par le résultat financier global de B SA et que la répartition du bénéfice s'effectue également en fonction de points acquis par l'ancienneté. Il est donc faux de prétendre qu'un nouvel associé n'a aucune garantie de percevoir un quelconque revenu en raison de la possession de ses titres. À tout le moins l'ancienneté permet déjà d'obtenir une part du bénéfice.

Tribunal fédéral, arrêt du 26 juillet 2021, A. c/Administration fiscale cantonale du canton de Genève (2C_954/2020)

VD – Imposition au titre de l'impôt sur la fortune de parts sociales détenues dans des sociétés civiles immobilières (SCI) de droit français

Art. 6 al. 2, 24 al. 1 et 25 let. b par. 1 Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, conclue le 9 septembre 1966 (CDI CH-FR); art. 885 A à 885 Z du Code général des impôts (CGI); art. 1 *a contrario* LIFD; art. 2 let. a et 13 ss LHID; art. 1 let. a, 6 al. 1, 50 al. 1 et 85 al. 3 LI/VD

Dans sa déclaration d'impôt 2016, A a déclaré une fortune de CHF 3'400'000.–, dont CHF 1'108'400.– correspondent à une fortune à titre d'immeubles privés de deux immeubles en France qu'elle détient par l'intermédiaire de la société civile immobilière (SCI) B. Lors de la taxation et conformément à l'art. 25 let. b par. 1 CDI CH-FR, l'Office d'impôt a intégré à la fortune imposable de A, tant pour l'assiette que pour le taux de l'impôt, sa part aux actifs immobiliers détenus par le biais de la SCI B. A recourt contre cette décision auprès de la CDAP et conclut à ce que ses actifs immobiliers détenus par l'intermédiaire de la SCI B ne soient pris en considération que pour le taux d'imposition global de l'impôt sur la fortune.

L'objet du litige porte sur la prise en compte ou non des parts sociales de la SCI B, propriété de A, au titre de fortune imposable en Suisse, dans le canton de Vaud précisément. Pour le déterminer, l'examen se déroule en deux étapes. La première a pour but d'établir que l'élément concerné est imposable sur la

base du droit interne, ce qui est le cas en l'espèce. En effet, les parts sociales détenues dans des SCI de droit français sont imposables en Suisse en tant que fortune mobilière. Il faut alors vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une double imposition internationale. En application des art. 6 par. 2 al. 2 et 24 par. 1 al. 2 CDI CH-FR, les parts sociales de la SCI B ont été traitées fiscalement comme des biens immobiliers par la législation interne française, soit en transparence, et sont donc imposables en France. Ces parts sociales doivent être exemptées de l'impôt sur la fortune en Suisse, à la condition toutefois qu'elles aient été effectivement imposées en France selon l'art. 25 let. b par. 1 CDI CH-FR. En l'espèce, le seuil de 1,3 millions d'euros à partir duquel l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est perçu en France n'est pas atteint, le canton de Vaud a effectivement la compétence d'imposer ces actifs en tant que fortune mobilière.

Cour de droit administratif et public, arrêt du 1^{er} avril 2021, A. c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt des districts de la Riviera-Pays-d'Enhaut & Lavaux-Oron (FI.2020.0109)

VS – Méthode d'estimation de la valeur locative nette d'une villa

Art. 21 al. 1 let. b LIFD; art. 17 al. 1 let. b et al. 2 LF/VS

Dans sa déclaration d'impôt 2017, le contribuable a indiqué que la valeur locative nette de sa villa s'élevait à CHF 3'000.– alors que l'autorité de taxation l'a arrêtée à CHF 9'000.–.

La Cour rappelle que la valeur locative d'un immeuble dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété est imposable et que cette valeur correspond au montant qu'il devrait payer comme loyer pour des locaux de même nature dans une situation semblable. La loi valaisanne prévoit, dans le but d'encourager l'accession à la propriété, que la valeur locative doit être estimée de manière raisonnable. En pratique, cela se traduit par un abattement de 40% de la valeur locative brute pour déterminer la valeur locative nette imposable. Le loyer qui peut être exigé dépend de la situation du marché immobilier et des caractéristiques de l'habitation. En outre, il y a lieu de comparer des objets qui

sont comparables dans leur surface, leur usage et leur emplacement. Dès lors que la surface d'un bien immobilier constitue le critère déterminant pour le calcul de la valeur locative, il est nécessaire de déterminer le prix au m² du bien considéré et des biens pris en comparaison. Le loyer net des appartements revêt une importance incontestable lorsqu'il s'agit de déterminer la valeur locative d'une villa individuelle. Une maison présente des avantages particuliers (extérieurs, indépendance, tranquillité, etc.) qui justifient que sa valeur locative soit supérieure à celle d'un appartement d'une surface égale. En l'espèce, l'autorité de taxation a estimé que le loyer net qui pouvait être exigé de cette villa s'élevait à CHF 15'000.– par année, soit une valeur locative nette imposable de CHF 9'000.–. Dans la mesure où la valeur locative retenue par l'autorité de taxation est inférieure au prix du marché, le prix au m² du logement du contribuable étant inférieur au prix au m² de trois appartements dans la même commune sans les avantages spécifiques qu'une villa représente, le recours est rejeté.

RVJ 2021, p. 72 s.

GE – Valeur locative – prise en considération du loyer maximum arrêté par l'Office cantonal du logement

Art. 21 al. 1 let. b et al. 2 LIFD; art. 7 al. 1 LHID; art. 24 LIPP/GE; art. 5 aLGZD/GE; Information n°5/2007 relative à la nouvelle détermination de la valeur locative genevoise du 28 juin 2007 et son questionnaire annexé (Information n°5/2007)

Dans sa déclaration d'impôt 2017, A a fait valoir une valeur locative de CHF 15'528.– pour l'appartement et la place de parc dont il est propriétaire. Ce montant correspondait au loyer annuel maximum admis et soumis au contrôle de l'Office du logement pour un bâtiment situé dans une zone de développement selon la législation cantonale. L'Administration fiscale arrêtant la valeur locative à un montant plus élevé et succombant devant les instances cantonales, A recourt au Tribunal fédéral.

Le Tribunal fédéral rappelle que le montant déterminant pour fixer la valeur locative d'un bien est celui que le propriétaire pourrait obtenir en le louant selon les conditions usuelles du lieu ou le montant qu'il devrait payer pour louer un objet similaire. Il constate que l'Administration fiscale s'est fondée sur les réponses données par A au questionnaire destiné aux



propriétaires d'appartement et de villa, tel que contenu dans l'Information n°5/2007. Ce questionnaire prévoit cependant qu'une expertise individuelle demeure réservée si le résultat ne correspond manifestement pas à la valeur du marché. Ainsi, le résultat obtenu à la suite de l'application de l'ensemble des critères figurant dans le questionnaire n'est pas obligatoirement définitif, notamment s'il ne respecte pas l'ensemble des conditions locales du lieu de situation de l'immeuble. En l'espèce, la décision de l'Office du logement arrêtant un loyer maximal pour la location de l'appartement et de la place de parc en raison du fait que ce bien est dans une zone de développement est une condition locale devant être prise en compte, malgré le fait qu'elle ne figure pas sur le questionnaire. En ne tenant pas compte de l'ensemble des conditions locales pour déterminer la valeur locative de l'immeuble de A, les instances cantonales ont violé les art. 24 LIPP/GE et 7 al. 1 LHID.

Tribunal fédéral, arrêt du 7 mai 2021, A., c/Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (2C_22/2021)

GE – Méthode de calcul de la valeur locative d'un bien immobilier situé en Espagne

Convention du 26 avril 1966 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-ESP); art. 85 de la loi espagnole 35/2006 de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques et de la modification partielle des lois des impôts sur les sociétés, des revenus des non-résidents, et du patrimoine; art. 21 al. 2 LIFD; art. 7 al. 1 LHID; art. 24 LIPP/GE; art. 8 RIPP/GE; Information n° 0/1991 du 1^{er} février 1991 de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève relative à la détermination de la valeur locative nette en matière d'impôt fédéral direct pour la période de taxation 1991–1992 (Information AFC-GE)

Les époux A, domiciliés dans le canton de Genève, ont déclaré une valeur locative de CHF 12'000.– pour leur immeuble situé en Espagne dans leur déclaration d'impôt ICC/IFD 2012. Constatant à tort que ce pays ne connaît pas le principe de la valeur locative, les instances cantonales ont appliqué leur méthode de calcul forfaitaire. La valeur locative a ainsi été estimée à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble en application de l'Information AFC-GE, soit à CHF 39'600.–.

Les époux recourent au Tribunal fédéral. Ils reprochent aux instances cantonales d'avoir pris en compte une méthode de calcul forfaitaire, certes admise par le Tribunal fédéral, mais réservée aux immeubles situés dans des pays ne connaissant pas le concept de la valeur locative, en lieu et place des critères fixés par le droit espagnol. Selon eux, la valeur locative de leur bien doit être calculée selon la méthode du droit espagnol, soit au taux de 1,1 % de la valeur fiscale de l'immeuble.

L'objet du litige concerne la méthode de calcul choisie par les instances cantonales pour établir le montant de la valeur locative de l'immeuble en Espagne. Le Tribunal fédéral rappelle que la CDI CH-ESP n'exclut pas que la valeur locative d'un immeuble soit prise en considération pour déterminer le taux d'imposition des époux pour l'ICC/IFD et qu'il n'existe pas d'harmonisation verticale de la méthode de calcul de la valeur locative en Suisse, uniquement une obligation de l'imposer. Dès lors, savoir si un État étranger connaît le principe de la valeur locative équivalant à la notion suisse se détermine selon le droit suisse. Pour pouvoir être prise en compte, la valeur locative étrangère doit respecter les standards suisses. En l'espèce, il ressort de l'art. 85 de la loi espagnole 35/2006 que ce pays connaît une imposition de la valeur locative, toutefois pas pour la résidence habituelle. Ce constat ne permet pas encore de conclure à l'invalidité du recours de la méthode forfaitaire en cause. Le fait que le Tribunal fédéral ait estimé que le recours à la méthode de calcul forfaitaire prévue par l'Information AFC-GE n'était pas contraire au droit fédéral pour les immeubles situés dans des pays ne connaissant pas l'imposition de la valeur locative n'exclut pas que cette méthode puisse tout de même s'appliquer lorsque l'État étranger connaît une telle imposition. Dans ce cas, le recours à la méthode forfaitaire semble en particulier pertinent si la valeur locative obtenue en application des règles de l'État de situation de l'immeuble ne permet pas de respecter les exigences légales et jurisprudentielles imposées par le droit fédéral et cantonal, notamment en matière de respect des conditions locales et de limites à respecter par rapport au loyer du marché. Le Tribunal fédéral renvoie la cause à la Cour de justice afin qu'elle examine si la valeur locative calculée selon les critères du droit espagnol respecte les exigences susmentionnées ou si l'application de la méthode forfaitaire reste applicable.

en dépit de la connaissance par l'Espagne d'un concept de valeur locative.

Tribunal fédéral, arrêt du 19 janvier 2021, A. A., B. A. c/ Administration fiscale cantonale du canton de Genève (2C_486/2020)

GE – Méthode de calcul de la valeur locative d'un bien immobilier situé en Espagne – déductibilité des frais d'entretien

Convention du 26 avril 1966 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI CH-ESP); art. 85 de la loi espagnole 35/2006 de l'Impôt sur le revenu des personnes physiques et de la modification partielle des lois des impôts sur les sociétés, des revenus des non-résidents, et du patrimoine; art. 6 al. 3 et 21 al. 2 LIFD; art. 7 al. 1 LHID; art. 24 LIPP/GE; art. 8 RIPP/GE; Information n° 0/1991 du 1^{er} février 1991 de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève relative à la détermination de la valeur locative nette en matière d'impôt fédéral direct pour la période de taxation 1991–1992 (Information AFC-GE)

Dans leur déclaration d'impôt ICC/IFD 2017, les époux A, domiciliés dans le canton de Genève, ont déclaré leur résidence secondaire en Espagne, tout en y déduisant CHF 7'100.– de frais d'entretien. Dans sa décision de taxation, l'Administration fiscale a refusé la déduction de ces frais d'entretien. Malgré le fait que les époux paient un impôt foncier annuel et un impôt sur la valeur locative de leur immeuble en Espagne permettant de prendre en compte leurs frais d'entretien en Suisse, les instances cantonales ont tout de même fait usage de l'Information AFC-GE, applicable pour les immeubles situés dans des pays ne connaissant pas le principe de la valeur locative, pour déterminer la valeur locative de cet immeuble. Cette Information prévoit que la valeur locative correspond à 4,5 % de la valeur fiscale de l'immeuble et que ce taux tient déjà compte d'une déduction forfaitaire de 25 % de la valeur locative brute pour les frais d'entretien, qui ne peuvent donc plus être déduits.

Rappelant les principes développés dans son arrêt 2C_486/2020 du 19 janvier 2021, le Tribunal fédéral retient que c'est à tort que les instances précédentes ont considéré que l'Espagne ne connaissait pas d'imposition de la valeur locative. Cependant, le calcul de la valeur locative déclarée par les époux n'ayant pas

fait l'objet d'un examen de conformité au droit suisse et cantonal et que le canton de Genève, qui dispose d'une certaine marge de manœuvre pour fixer la valeur locative, retient la même valeur pour l'ICC que pour l'IFD, le Tribunal fédéral renvoie la cause à l'instance précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Enfin, si le calcul de la valeur locative espagnole est considéré, après examen, comme conforme aux principes du droit suisse et cantonal et que les époux choisissent cette valeur en lieu et place de la valeur forfaitaire nette telle qu'elle résulte de l'Information AFC-GE, les frais d'entretien seront déductibles de cette valeur aux fins de fixer le taux d'imposition des époux pour la période fiscale 2017.

Tribunal fédéral, arrêt du 7 mai 2021, A. A., B. A. c/ Administration fiscale cantonale du canton de Genève (2C_25/2021)

VD – Qualification de l'indemnité acquise par convention lors de la résiliation du contrat de bail

Art. 261 al. 3 CO; art. 16 et 23 let. d LIFD; art. 7 LHID; art. 19 et 27 al. 1 let. d LI/VD

A était locataire d'un appartement depuis 1988. En 2012, le propriétaire a vendu l'immeuble à C SA qui a résilié le contrat de bail de A en 2013. A a saisi la Commission de conciliation en matière de baux à loyer contre cette résiliation. Suite à l'échec de la conciliation, les parties ont conclu une convention par laquelle C SA s'est engagé à verser à A un montant de CHF 50'000.–, dont CHF 2'000.– pour les frais de déménagement. Dans sa déclaration d'impôt, A a déclaré cette somme dans sa fortune alors que l'Office d'impôt l'a ajoutée à ses revenus, A ayant acquis un droit ferme au versement de cette indemnité. A recourt contre cette décision au motif que cette indemnité n'est pas imposable car elle est destinée à compenser le préjudice pécuniaire résultant de son déménagement dans un appartement au loyer plus élevé.

Le Tribunal fédéral confirme que l'indemnité a été obtenue en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit au sens de l'art. 23 let. d LIFD et qu'elle est imposable. Elle a été versée dans le but de mettre fin au litige, ce qui a permis à C SA de commencer rapidement les travaux de rénovation après le départ de A. En outre, les conditions de l'art. 261 al. 3 CO ne sont pas remplies puisque l'indemnité n'a pas été versée



par l'ancien bailleur. Elle ne peut donc pas avoir comme cause l'extinction de cette créance. Enfin, il est erroné de ne pas imposer le montant de CHF 2'000.– au titre de compensation des frais de déménagement mais en raison de l'interdiction de la *reformatio in pejus*, cette erreur n'est pas corrigée.

Tribunal fédéral, arrêt du 16 décembre 2019, A. c/ Administration fiscale cantonale des impôts du canton de Vaud (2C_44/2019)

VI. Revenu des assurances privées et LPP

BE – Pas d'obligation de restituer un versement anticipé pour l'encouragement à l'accession à la propriété malgré une remise à bail ultérieure du logement

Art. 30c et 30d LPP

A a acquis un appartement en 2003 dont CHF 60'000.– provenaient d'un versement anticipé pour l'encouragement à l'accession à la propriété. En 2016, elle s'est installée chez son partenaire et a mis son appartement en location pour une durée indéterminée. Chaque partie disposait d'un délai de résiliation de trois mois. La condition du «besoin propre» n'étant plus remplie, la caisse de pensions a demandé à son assurée A la restitution du versement anticipé.

Le Tribunal fédéral retient que l'appartement acquis en 2003 a servi aux besoins propres de A et que le versement anticipé a été obtenu dans ce but à bon droit. Il ajoute qu'une interprétation globale de l'art. 30d LPP ne permet pas de retenir que la remise à bail d'un logement équivaut économiquement à une vente. Il n'y a ni transfert ni restriction du droit de propriété dans ce cas. En outre, les travaux préparatoires relatifs à l'art. 30d LPP n'indiquent pas non plus que la location d'un logement serait un motif de remboursement. Eu égard au but de cette disposition, il convient de veiller à ce que les fonds versés par la caisse de pensions à A conservent leur but de prévoyance en cas de remise à bail. Bien que le contrat de bail ait été conclu pour une durée indéterminée, il peut être dénoncé par chacune des parties en respectant le délai de résiliation. Ainsi, A peut retrouver l'usage de son bien immobilier, pour ses propres besoins, à cette échéance. Le Tribunal fédéral rejette donc le recours

de la caisse de pensions. Un retrait anticipé aurait eu un but contraire à celui de la prévoyance s'il avait été effectué d'emblée à des fins d'investissement, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, A l'ayant remis à bail plus de dix ans après l'avoir utilisé pour ses propres besoins.

Tribunal fédéral, arrêt du 1^{er} juillet 2021, comPlan c/A. (ATF 147 V 377)

ZH – Rentes viagères temporaires – imposition des prestations d'assurance et de la restitution de l'excédent du capital

Art. 20 al. 1 let. a et 22 al. 3 LIFD; art. 7 al. 2 LHID; art. 22 al. 3 StG/ZH

Les époux A ont conclu avec la société C SA une assurance de rente viagère. La police d'assurance stipule que les époux, 60 et 57 ans au moment de la conclusion du contrat, paient dès le 1^{er} décembre 1999 une prime annuelle de CHF 30'000.– pendant 15 ans et que dès le 1^{er} décembre 2014 et tant que l'un des époux est en vie, C SA verse une rente mensuelle de CHF 3'000.–. En outre, au décès des deux conjoints, C SA restituera le capital aux héritiers, sous réserve des primes déjà versées. Enfin, les parties ont convenu d'une participation excédentaire. En 2014, C SA a versé une première rente aux époux ainsi qu'une prestation excédentaire. Les époux ont déclaré 10% de ce montant dans leur déclaration d'impôt 2014 alors que l'Office d'impôts a retenu un montant de 40% conformément à l'art. 22 al. 3 LIFD. Les époux recourent au Tribunal fédéral contre cette décision soutenant qu'il s'agit d'une rente viagère temporaire et que les prestations d'assurance ainsi que la restitution de l'excédent du capital doivent être imposées à l'impôt sur le revenu à concurrence de l'intérêt effectif compris dans la rente temporaire au sens de l'art. 20 al. 1 let. a LIFD.

Afin d'éviter une surimposition et une violation du principe de la capacité contributive, certaines rentes viagères temporaires sont assimilées à des rentes certaines et imposées selon l'art. 20 al. 1 let. a LIFD. Tel est le cas lorsque les conditions cumulatives suivantes sont réunies: la durée du contrat n'excède pas cinq ans, le risque de décès pendant la durée contractuelle est improbable compte tenu de l'âge de l'assuré et l'assurance est destinée à financer une préretraite ou une période de formation d'assurés plus jeune. Dans la mesure où le contrat d'assurance est imposé selon

l'art. 20 al. 1 let. a LIFD et pour des raisons de cohérence, la restitution des primes d'assurances et le versement d'une prestation excédentaire suivent le même traitement fiscal. En l'espèce, l'assurance a été conclue principalement dans le but d'assurer une rente au dernier conjoint survivant jusqu'à son décès et les conditions pour retenir la qualification d'une rente viagère temporaire au sens du droit fiscal ne sont manifestement pas réunies. Ainsi, les prestations d'assurance et le montant excédentaire restitué aux époux sont imposables en vertu de l'art. 22 al. 3 LIFD. *Tribunal fédéral, arrêt du 17 février 2021, A. A., B. A. c/ Kantonalen Steueramt Zürich (2C_437/2020)*

VS – Prévoyance professionnelle – imposition ordinaire d'une prestation en capital

Art. 5 al. 1 let. b LFLP; art. 16, 22, 36 et 38 LIFD; art. 7 al. 1 et 11 al. 3 LHID; art. 18 al. 1 et 33b al. 1 LF/VS

Entre fin 2013 et mars 2014, A a effectué diverses démarches afin de commencer une activité indépendante. Début mars, elle a perçu une prestation en capital de CHF 240'000.– de son institution de prévoyance en lien avec le début de son activité indépendante. Fin mars, elle a fondé D SA, en est devenue administratrice unique et salariée. Suite au dépôt de sa déclaration d'impôt 2014, le Service cantonal des contributions du Valais a refusé d'imposer la prestation en capital sur la base de l'art. 38 LIFD et a ajouté ce montant dans les revenus imposables de A au titre de l'imposition ordinaire. Après avoir épuisé les voies de droit cantonales, A recourt au Tribunal fédéral contre cette décision.

Une prestation en capital provenant de la prévoyance professionnelle bénéficie de l'imposition privilégiée de l'art. 38 LIFD lorsque les conditions légales de l'art. 5 al. 1 let. b LFLP sont réalisées, soit lorsque le contribuable exige le paiement en espèces de sa prestation de sortie afin de s'établir à son propre compte et qu'il n'est plus soumis à la prévoyance professionnelle obligatoire. Si tel n'est pas le cas, l'objectif de la prévoyance n'est pas respecté et la prestation en capital est soumise à l'imposition ordinaire. Dans ce cas, le contribuable peut restituer la prestation à l'institution de prévoyance afin d'éviter l'imposition de la prestation au titre du revenu ordinaire. En l'espèce, le Tribunal fédéral considère que A a, certes, entrepris des démarches dès fin 2013 pour se

lancer dans une activité indépendante mais qu'elle avait déjà l'intention à ce moment d'exercer son activité commerciale par le truchement d'une SA et d'être engagée par celle-ci en tant que salariée. Il retient qu'elle n'a donc pas exercé d'activité indépendante entre le 1^{er} janvier 2014 et la fondation de D SA en mars 2014. En outre, D SA a été fondée 22 jours après avoir reçu la prestation en capital, ce qui démontre que A ne l'a pas retirée pour s'établir à son compte mais pour l'investir dans sa société. En l'absence de l'exercice effectif d'une activité lucrative indépendante, la qualité de salariée de sa propre société ne constituant pas une telle activité, il n'existe plus de motif permettant le paiement en espèces de la prestation de prévoyance au sens de l'art. 5 al. 1 let. b LFLP. Ladite prestation en capital est dès lors soumise à l'imposition ordinaire. Le Tribunal fédéral souligne que le Service cantonal des contributions a proposé à A de restituer la prestation en capital en 2016 mais cette dernière n'a pas fait usage de cette possibilité.

Tribunal fédéral, arrêt du 10 février 2021, A. c/Service cantonal des contributions du canton du Valais (2C_406/2020)

VII. Autres aspects fiscaux du patrimoine

A. Commerce professionnel de titres

SZ – Admission du caractère d'activité lucrative indépendante malgré une perte de plus de deux millions – négoce de produits dérivés à des fins spéculatives

Art. 18 et 27 LIFD; art. 7 al. 1, 8 et 10 al. 1 let. c LHID; art. 19 et 29 StG/SZ; Circulaire AFC n°36, du 27 juillet 2012, relative au commerce professionnel de titres

Depuis 2012, A, employé de banque, négocie à titre privé des produits dérivés à fort effet de levier et des devises. En 2014, il a emprunté un montant de CHF 90'000.– qu'il a remboursé dix-huit mois plus tard. En janvier 2015, suite à la suppression du taux de change plancher EUR/CHF par la Banque nationale suisse (BNS), A a subi une perte d'environ CHF 2,3 mio. Lors du dépôt de sa déclaration d'impôt 2014, A a fait valoir pour la première fois qu'il exerçait une activité lucrative indépendante accessoire dans le domaine du



négoce de titres depuis 2012. L'administration fiscale du canton de Schwyz a contesté l'existence d'une telle activité. Succombant devant les instances cantonales, A recourt devant le Tribunal fédéral demandant qu'il soit qualifié de commerçant professionnel de titres et que sa perte de CHF 2,3 mio soit déduite de ses revenus pour l'année fiscale 2015.

Le Tribunal fédéral rappelle sa jurisprudence en matière de commerce professionnel de titres et les critères (*safe harbor rules*) développés par l'AFC dans sa Circulaire n°36 permettant d'exclure l'existence d'un commerce professionnel de titres. S'agissant du critère du volume total des transactions, le Tribunal fédéral précise que, dans le cas des produits à effet de levier, ce critère dépend aussi du montant de l'effet de levier utilisé et pas uniquement du montant des titres et des avoirs au début de la période fiscale. Le Tribunal fédéral retient que le prêt de CHF 90'000.–, même s'il ne représente que 18 % du total des actifs de A, et son remboursement dix-huit mois plus tard malgré la perte subie en 2015 est un indice important pour requalifier A de commerçant professionnel de titres. L'instance inférieure aurait dû mettre le prêt en relation avec les fonds utilisés pour le négoce de titres et prendre en compte le type d'opérations de négoce effectuées par A. Dans le cas de ce financement par emprunt, soit des capitaux étrangers, A a recherché la réalisation spéculative de bénéfices à partir d'effets de levier et n'a pas investi sa fortune privée. Le fait que A ait négocié des produits dérivés et qu'il l'ait fait uniquement à des fins spéculatives et non pas simplement pour couvrir un dépôt d'actions revêt une importance décisive. Comme il a également contracté un emprunt en 2014, qui s'élevait à près d'un quart du solde de son dépôt à la fin de cette année-là, et qu'il a utilisé des produits à fort effet de levier, il y a lieu de considérer qu'il a utilisé des capitaux d'emprunt dans une mesure considérable. Il a, ainsi, pris des risques comparables à ceux d'un trader professionnel comme le montre la perte subie en 2015. A doit donc être considéré comme un commerçant professionnel de titre, du moins, pour l'année fiscale 2015. Enfin, supposant que A ne parviendrait jamais à compenser la perte subie en 2015, l'instance inférieure a nié que son activité commerciale soit susceptible de générer des bénéfices durables. Toutefois, le Tribunal fédéral réfute cet argument car l'événement survenu en 2015 soit la suppression du taux de change plancher EUR/CHF

par la BNS, est un événement exceptionnel, extrêmement rare, et qu'un tel événement peut aussi avoir un effet en faveur de l'investisseur selon le positionnement.

Tribunal fédéral, arrêt du 29 juillet 2021, A. c/Kantonales Steuerkommission des Kantons Schwyz (2C_758/2020)

VS – Les défauts de comptabilisation et de profitabilité en tant que critères déterminants pour qualifier l'activité de commerçant de titres de hobby

Art. 16 al. 3, 27 al. 1 et al. 2 let. b et 125 al. 2 LIFD; art. 7 al. 1, 8 et 10 al. 1 let. c LHID; art. 12, 14 et 23 al. 1 let. b LF/VS; Circulaire AFC n°36, du 27 juillet 2012, relative au commerce professionnel de titres

A, agent général d'assurances, a réalisé des bénéfices résultant d'une promotion immobilière entre 2011 et 2014 et des pertes relatives à son activité de commerçant de titres dès 2012. Suite au refus des différentes instances cantonales de déduire lesdites pertes de ses revenus imposables pour les années fiscales 2012 à 2014, A recourt au Tribunal fédéral.

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, dont font partie les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées. En l'espèce, A n'a fourni aucun document comptable au sujet de son activité de commerce de titres et des pertes y relatives avant la période fiscale 2014. Il n'a pas non plus indiqué dans ses déclarations fiscales 2011 à 2013 des revenus ou des pertes en lien avec une activité lucrative indépendante. En outre, la transmission de pièces bancaires par A sur lesquelles l'autorité fiscale peut observer que des pertes ont été subies ne signifie pas encore que ces pertes aient été comptabilisées selon les exigences de l'art. 27 LIFD. Le Tribunal fédéral retient que le défaut de comptabilisation suffit à lui seul pour exclure la déduction des pertes. La question de la qualification de cette activité se pose pour la période fiscale 2014. Le Tribunal fédéral rappelle que des pertes sont acceptables lors d'une période de démarrage ou après une longue période bénéficiaire, tant que ces situations conservent un caractère passager et qu'une perspective d'amélioration existe à terme raisonnable. Si tel n'est pas le cas, l'activité n'a plus de justification économique et ne peut plus être

considérée comme exercée en vue d'atteindre un profit et doit être requalifiée de hobby. Les dépenses consacrées à cette activité ne peuvent dès lors plus être considérées comme engagées en vue de se procurer un revenu mais relèvent de l'emploi du revenu ou de la fortune privée et ne sont plus déductibles. En l'espèce, A a déployé dès 2012 une importante activité dans le commerce de titres. Il a opéré huit cents opérations boursières entre 2012 et 2014, lesquelles se sont toutes soldées par des pertes. Au cours des périodes 2015 et 2016, A a encore subi des pertes. Au vu de ces éléments, du fait qu'il ne dispose pas de connaissances particulières, qu'il a tout investi dans un unique produit financier à haut risque, qu'il n'a pas tenu de comptabilité avant 2014 et que ces deux derniers éléments évoquent pour le Tribunal fédéral le pari financier à titre de hobby, la qualification d'activité lucrative indépendante de commerçant de titres est exclue. A fait encore valoir qu'il faut examiner de manière consolidée ses activités dans l'immobilier et dans le commerce de titres, soit qu'en prenant ces deux catégories d'investissement ensemble, son activité est profitable. Le Tribunal fédéral l'exclut car une activité peut être orientée vers l'obtention d'un gain et présenter les caractéristiques d'une activité lucrative indépendante tandis qu'une autre relève du hobby. On ne saurait pour juger de la profitabilité de l'une se référer à l'autre. Ici, l'activité de commerce de titres de A est distincte de son activité de promoteur immobilier. Celui-ci ne saurait compenser fiscalement les bénéfices générés par l'activité immobilière qu'il a exercée avec les pertes subies lors de la gestion de ses titres.

Tribunal fédéral, arrêt du 5 janvier 2021, A. c/Service cantonal des contributions du canton du Valais (2C_339/2020)

B. Fortune commerciale/fortune privée

ZH – Revenu d'une activité lucrative indépendante ou gain immobilier d'une vente d'appartements dont le terrain à bâtir était détenu dans la fortune privée

Art. 18 al. 1 et al. 2 LIFD

En 1989, B s'est vu attribuer à titre d'avancement d'hoirie de la part de son père une parcelle de terrain à bâtir détenue dans sa fortune privée. En 2011, B forme une société simple avec E SA, elle augmente son emprunt hypothécaire et la société simple engage une

entreprise de construction afin d'ériger un immeuble d'habitation sur dite parcelle. En 2014, six de ces appartements sont vendus. Déboutée devant les instances cantonales, B recourt au Tribunal fédéral contre la décision du service cantonal des contributions de Zurich de taxer ces ventes au titre de revenus immobiliers issus d'une activité lucrative indépendante.

Après un rappel des critères permettant de retenir qu'une activité lucrative est dite indépendante au regard du droit fiscal, le Tribunal fédéral confirme la décision des instances cantonales. En effet, B a pris des risques financiers en accroissant seule son emprunt hypothécaire de CHF 2.5 mio mais a aussi pris des risques entrepreneuriaux en faisant appel à E SA, professionnel de l'immobilier, pour l'accompagner dans ce projet étant donné qu'elle ne disposait d'aucune compétence en la matière. De plus, les connaissances de E SA doivent être mises au crédit de B étant donné qu'ils étaient dans une relation d'entreprise. En outre, la création d'une société simple est déjà un indice que l'activité dépasse la simple administration d'un patrimoine privé. Notre Haute Cour termine par dire que la construction d'un tel immeuble, avec des ventes séparées d'appartements représente une procédure systématique et planifiée qui est pour le moins atypique d'une simple gestion de fortune privée.

Tribunal fédéral, arrêt du 9 mars 2021, A. A., B. A. c/ Kantonales Steueramt Zürich (2C_553/2019)

GE – Attribution à la fortune commerciale ou privée d'immeubles détenus pendant plus de trente ans par un ingénieur civil

Art. 18 al. 1 et al. 2 LIFD; art. 8 al. 1 et al. 2 LHID; art. 19 al. 2 et al. 3 LIPP/GE

Entre 1978 et 1979, A, ingénieur civil, a acquis deux parcelles dans deux communes différentes avec des personnes actives professionnellement dans le domaine de l'immobilier. Sur l'une de ces parcelles, une maison d'habitation et un garage ont été construits pour être ensuite mis en location. Sur l'autre parcelle, une villa, un jardin d'hiver, une piscine et un vestiaire ont été construits. Ces immeubles ont été vendus en 2014 et 2016. A a réalisé un gain immobilier de CHF 2.5 mio sur ces ventes. En 2017, l'Administration fiscale genevoise a considéré que les bénéfices résultant de la vente de ces immeubles provenaient



d'une activité lucrative indépendante et étaient imposables au titre de l'impôt sur le revenu. A recourt au Tribunal fédéral estimant que ces bénéfices doivent être qualifiés de gain en capital privé.

La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés de l'impôt sur le revenu ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. Si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Parmi les indices permettant de distinguer entre une activité indépendante et une gestion privée, il peut être mentionné l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun des indices développés par la jurisprudence peut conduire, en concours avec les autres voire même, exceptionnellement, isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante. Enfin, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres indices revêtant une intensité particulière. En tout état de cause, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation. En l'espèce, A est très entreprenant dans le domaine de l'immobilier, avec à son actif une quarantaine d'opérations immobilières. Il a, en outre, participé aux projets immobiliers concernant ces deux parcelles en partenariat avec des professionnels de l'immobilier et pas pour ses besoins privés puisqu'il n'a jamais habité dans l'un de ces immeubles. De plus, A possède des capacités professionnelles et des connaissances spécialisées dans le domaine et a exercé en tant qu'administrateur au sein d'une société de construction et de promotion immobilière. Le seul indice plaçant en faveur d'une qualification des bénéfices comme gain en capital privé étant la durée de possession de 35 et 38 ans de ces immeubles, le Tribunal fédéral retient que les bénéfices réalisés par A doivent être qualifiés de revenus provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante.

Tribunal fédéral, arrêt du 23 novembre 2020, A. c/ Administration fiscale cantonale du canton de Genève (2C_419/2020)

C. Autres

VD – Refus d'exonération fiscale pour but de pure utilité publique d'une fondation – condition du désintéressement

Art. 56 let. g LIFD; art. 23 al. 1 let. f LHID; art. 90 al. 1 let. g LI/VD; Circulaire AFC n°12, du 8 juillet 1994, relative à l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique ou des buts culturels et à la déductibilité des versements bénévoles

Souhaitant séparer son activité commerciale de ses activités à but idéal, la fondation A a effectué une restructuration avec effet au 1^{er} janvier 2015. Dès lors, l'activité économique dans le domaine de la restauration collective est exercée par D SA, filiale de DH, société anonyme et holding dont A est l'unique actionnaire. Aucune contrepartie à ce transfert d'entreprise d'un montant de CHF 25,5 mio n'a été prévu par les parties. Par la suite, elles ont remplacé ce transfert à titre gratuit par un transfert à titre onéreux. Pour ce faire, A a accordé à DH un contrat de prêt à long terme de plus de CHF 25,4 mio après avoir reçu de DH une somme équivalente sous la forme d'un dividende spécial. Dans ce cadre, l'Administration cantonale des impôts a retenu que la restructuration était fiscalement neutre mais a refusé la demande d'exonération de A, dès le 1^{er} janvier 2015, pour but de pure utilité publique. Suite à l'admission de l'exonération pour but de pure utilité publique au sens de l'art. 56 let. g 3^e phrase LIFD par le Tribunal cantonal, l'Administration cantonale recourt au Tribunal fédéral.

Le Tribunal fédéral rappelle les conditions et le fait que le but de la personne morale doit pouvoir être qualifié «de service public» ou «de pure utilité publique» pour pouvoir bénéficier de cette exonération d'impôts. En cas d'exonération fondée sur la poursuite de buts de pure utilité publique, deux conditions supplémentaires doivent être réalisées, soit celles de l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et le désintéressement. En l'espèce, le litige porte sur le point de savoir si A remplit la condition du désintéressement en dépit de ses liens avec DH. Ainsi, la détention de participations importantes dans une entreprise n'est compatible avec une exonération fiscale au sens de l'art. 56 let. g 3^e phrase LIFD que si elle est désin-

téressée et ne constitue pas un but en soi, c'est-à-dire si l'intérêt à la préservation de l'entreprise détenue peut être qualifié de subalterne par rapport au but d'utilité publique poursuivi par la fondation. En l'espèce, d'après les chiffres établis fin 2017, les immobilisations financières de la fondation atteignaient la valeur de CHF 34,6 mio sur un total d'actifs de CHF 39,2 mio. Ces actifs financiers se composaient essentiellement de deux postes au bilan, soit les actions de DH pour un montant de CHF 11,9 mio et la créance en restitution du prêt contre DH pour CHF 22,6 mio. Les produits de A s'élevaient, quant à eux, à CHF 1,8 mio, dont CHF 1,7 mio provenaient de DH et correspondaient à des dividendes, à l'amortissement de l'emprunt et aux intérêts de celui-ci. La quasi-totalité du patrimoine de A est donc placée dans DH, ce qui entraîne, pour le Tribunal fédéral, une dépendance financière réciproque entre A et DH. Les revenus que A peut espérer tirer de son patrimoine, de même que la valeur intrinsèque de celui-ci, sont étroitement liés à la bonne marche des activités du groupe D. Une détérioration des résultats du groupe D serait susceptible d'empêcher non seulement le versement de dividendes à A, mais aussi le paiement des intérêts courants sur le prêt octroyé à DH, voire le remboursement de ce dernier. A pourrait donc se retrouver face à un conflit d'intérêts découlant de sa qualité d'actionnaire et de créancière de DH. Il lui faudrait réclamer le strict respect du contrat de prêt, au risque de causer de graves problèmes financiers au groupe D et de porter ainsi atteinte à la valeur de ses actions, soit renoncer provisoirement ou définitivement au remboursement du prêt et des intérêts y relatifs, tout en sachant qu'il s'agit de l'une de ses principales ressources de liqui-

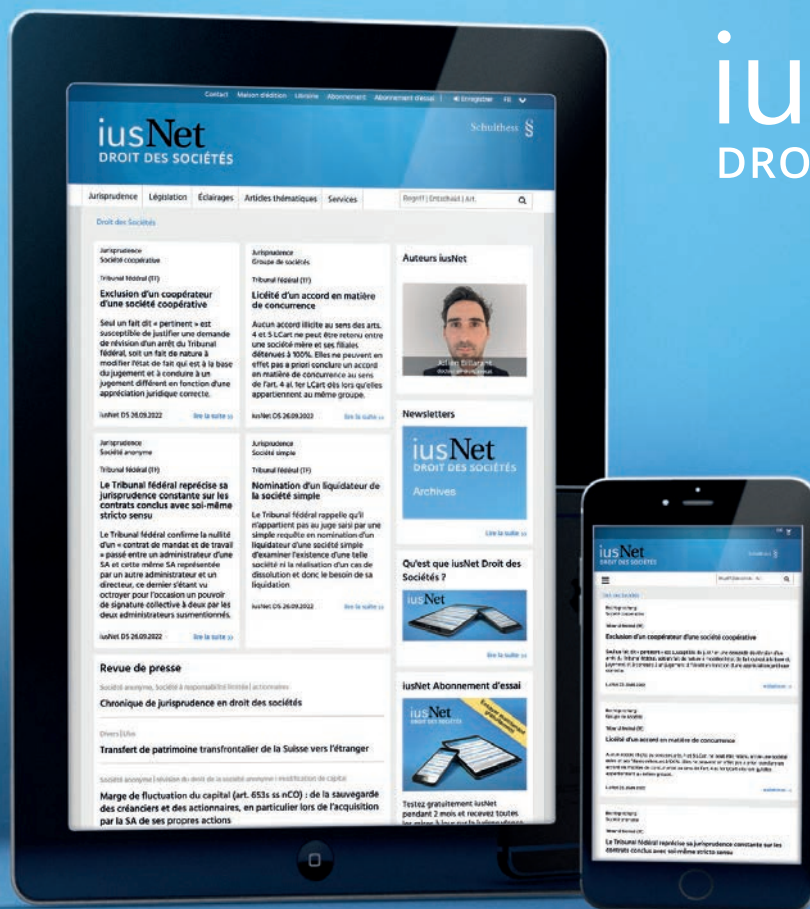
dités lui permettant de poursuivre ses objectifs d'utilité publique. Pour le Tribunal fédéral, la situation de A n'a donc pas fondamentalement changé économiquement et financièrement depuis la restructuration intervenue en 2015. Sa capacité à poursuivre son but idéal à long terme dépend toujours uniquement du développement et de la survie de son ancienne entreprise, quand bien même celle-ci appartient aujourd'hui au groupe D. Au vu de l'ensemble des circonstances, il apparaît que l'intérêt à la préservation de DH ne peut pas être qualifié de subalterne par rapport au but d'utilité publique de A et la gestion patrimoniale de DH ne peut pas être qualifiée de désintéressée. A ne peut pas bénéficier de l'exonération prévue aux art. 56 let. g 3^e phrase LIFD et 90 al. 1 let. g LI/VD. Il aurait pu en aller autrement si A avait placé sa fortune conformément aux principes de sécurité, de liquidité et de répartition des risques au sens de l'art. 84 al. 2 CC et avait investi dans diverses entreprises, plutôt que de conserver un lien économique et juridique étroit et exclusif avec DH. À noter que le prêt accordé par A à DH ne comportait aucune garantie et que les taux d'intérêts étaient inférieurs à ceux pratiqués sur le marché, attestant des liens privilégiés entre les parties, ainsi que des risques de distorsion de concurrence. L'Administration des impôts n'ayant jamais allégué ces points auparavant dans la procédure, le Tribunal fédéral n'a pas examiné s'il fallait les admettre dans la mesure où ils n'étaient pas déterminants pour l'issue de la cause.

Tribunal fédéral, arrêt du 10 mai 2021, Administration cantonale des impôts de l'État de Vaud c/A. (ATF 147 II 287)

* * *

iusNet

DROIT DES SOCIÉTÉS



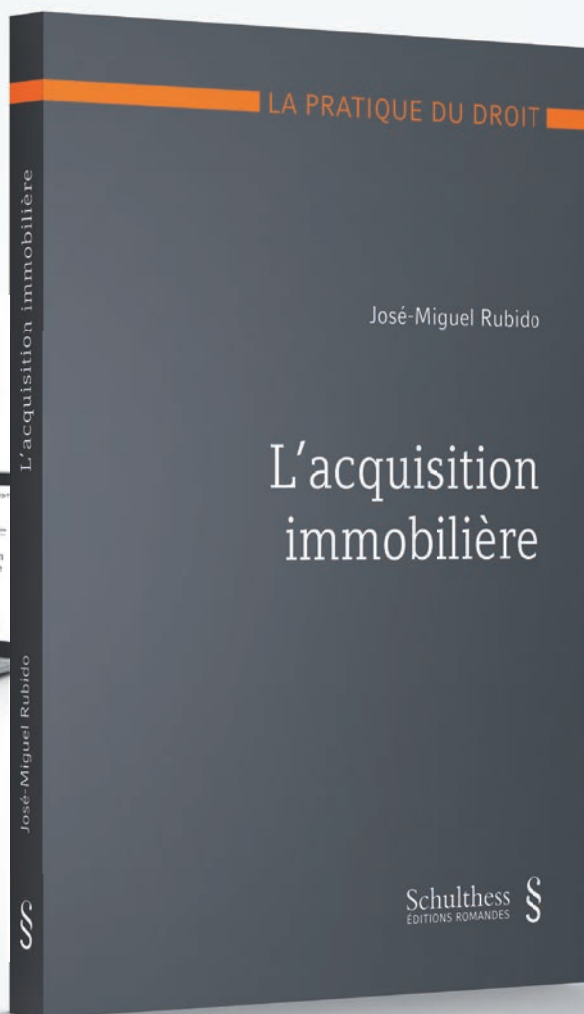
Une information rapide et synthétique en
droit des sociétés

Jurisprudence · Législation · Doctrine · Services

iusNet Droit des Sociétés sélectionne et résume en français les jurisprudences suisses particulièrement importantes pour les praticiens du droit des sociétés (avocats, notaires, registres du commerce, offices des poursuites, tribunaux, fiduciaires). iusNet Droit des Sociétés propose également une revue des dernières révisions législatives ainsi que des éclairages et des articles sur des thématiques d'actualité. iusNet Droit des Sociétés est édité par Julien Billarant, docteur en droit et avocat.

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

Les clés de lecture d'un droit complexe



L'acquisition immobilière

Collection La pratique du droit

José-Miguel Rubido

Octobre 2022

250 pages, PrintPlus\$
ISBN 978-3-7255-8698-1
89.00 CHF

Auteur :

José-Miguel Rubido, docteur
en droit immobilier, notaire



Le droit immobilier est un droit pluridisciplinaire, à la frontière entre les droits réels, le droit des obligations et les restrictions de droit public souvent liées au droit de l'aménagement du territoire. L'acquisition d'un bien immobilier illustre cette complexité à laquelle est confronté le praticien. Ainsi, l'auteur s'arrête tout d'abord sur la propriété par étages et le droit de superficie, qui

résultent des droits réels, et s'étend également sur la notion d'entreprise agricole, propre au droit foncier rural. Il examine ensuite les différents actes d'acquisition sous l'angle du droit des obligations. Finalement, il aborde, non exhaustivement, certaines restrictions de droit public auxquelles peut être soumis le bien immobilier.

Impressum, Journal 4 / 2022

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

Michel Mooser, professeur, notaire, Bulle

Stephan Wolf, professeur, Berne

Bernard Rolli, professeur, magistrat, Berne

Etienne Jeandin, notaire, Genève

Thierry Dubois, professeur, notaire, Nyon

Bastien Verrey, chargé de cours, notaire, Pully

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; Manon Nicole, 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

Commercialisation: Marko-Filip Ninkov

Distribution: Christoph Blömer

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:

158.00 CHF

Fascicule:

48.00 CHF, frais de port en sus

Les prix pour les abonnements en Suisse comprennent la TVA (2.5 %) mais ne comprennent pas les frais d'envoi. Les frais d'envoi (08.00 CHF pour la Suisse/31.00 CHF en dehors de la Suisse) sont en sus.

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

Vente d'annonces publicitaires

Fachmedien Zürichsee Werbe AG, 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, 13e année

Citation

not@lex 2021 p. 10

Site internet

www.notalex-online.ch

ISSN 1662-7369

«C'est la fève
du Risoud qui
donne à notre
Vacherin son
goût apidançant
et épéluant.»



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

