La saisie des créances fiscales d'un Etat étranger en France

Andreas Kallergis

▶ **To cite this version:**

Andreas Kallergis. La saisie des créances fiscales d'un Etat étranger en France. Journal du droit international (Clunet), 2023, 2023 (4), pp.1314-1330. hal-04217529

HAL Id: hal-04217529
https://hal.science/hal-04217529

Submitted on 2 Feb 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La saisie des créances fiscales d'un État étranger en France

Note sous Cass. 1re civ., 13 avr. 2023, n° 18-20.915, République du Congo c/ Commisimpex

par Andreas Kallergis

Professeur à l'Université de La Réunion

Solution. – La Cour de cassation considère que la renonciation générale d'un État étranger à l'immunité d'exécution permet toute mesure d'exécution à l'égard d'un débiteur de cet État situé en France, incluant la saisie des créances fiscales.

Impact. – Favorable aux créanciers des États étrangers dont les contribuables seraient établis en France, la solution fondée sur le Code civil ne tient compte ni du droit étranger ni de son effet sur les situations privées. Elle risque ainsi d'être à l'origine d'obligations contradictoires pesant sur les sujets internes.

La première chambre civile de la Cour de cassation a rendu le 13 avril 2023 un arrêt relatif à la portée de la renonciation d'un État étranger à son immunité d'exécution. La décision s'inscrit dans le contexte de la saga judiciaire complexe Commisimpex, qui a donné lieu à des arrêts bien connus rendus par la même chambre de la Cour de cassation (Cass. 1re civ., 13 mai 2015, n° 13-17.751 ; – Cass. 1re civ., 10 janv. 2018, n° 16-22.494). Elle s'insère dans la lignée des évolutions jurisprudentielles sur l'immunité d'exécution en France.

Les faits de l'affaire sont les suivants. Société de droit congolais, la société Commissions Import Export (Commisimpex) avait exécuté entre 1984 et 1986 des marchés de travaux publics et de fournitures pour le compte de la République du Congo. Pour fixer les modalités de règlement de certaines sommes restant dues, la société et la République du Congo ont conclu le 14 octobre 1992 un protocole d'accord incluant une clause compromissoire. Une lettre d'engagement du 3 mars 1993 précisait que la République du Congo avait « renoncé expressément et irrévocablement à invoquer dans le cadre du règlement d'un litige en relation avec les engagements de la présente toute immunité de juridiction ainsi que toute immunité d'exécution ». La République du Congo n'ayant pas rempli les obligations découlant du protocole de 1992, Commisimpex a obtenu d'un tribunal arbitral statuant selon le règlement de la chambre de commerce internationale deux sentences en 2000 et en 2013. Rendue le 3 décembre 2000, une première sentence

A. Kallergis, « La saisie des créances fiscales d'un État étranger en France »
Journal du droit international (Clunet), 2023, p. 1314-1330

condamnant la République du Congo à verser à la société l'équivalent de 210 millions d'euros a été rendue exécutoire en France suivant un arrêt de la cour d'appel de Paris du 23 mai 2002. Une seconde sentence du 21 janvier 2013 condamnant la République du Congo à payer 222 millions d'euros supplémentaires, assortis d'intérêts, a été rendue exécutoire suivant un arrêt de la cour d'appel de Paris du 14 octobre 2014. Pour recouvrer sa créance, la société Commisimpex s'est prévalue de ces sentences pour opérer différentes mesures d'exécution forcée sur des biens appartenant à la République du Congo. Certaines de ces mesures d'exécution ont donné lieu au contentieux générateur de la décision commentée ici.

Plus précisément, la société Commisimpex a pratiqué le 15 novembre 2016 une saisie-attribution entre les mains de la société EDF Africa Services sur laquelle la République du Congo détenait des créances fiscales en rapport avec l'activité sur le territoire congolais de la société Hema Congo, succursale de EDF Africa Services. La République du Congo a alors demandé la nullité de cette mesure d'exécution et sa mainlevée. En soutien à cette demande, l'État congolais avançait des arguments fondés sur la territorialité du recouvrement de l'impôt et des voies d'exécution et sur les conditions de renonciation à l'immunité d'exécution par rapport aux créances fiscales. Le juge de l'exécution a débouté le requérant de sa demande, considérant le caractère exprès d'une renonciation à l'immunité d'exécution suffisant et localisant en France lesdites créances par l'effet du principe d'unicité du patrimoine entre le siège et la succursale d'une société (TGI Paris, service du JEX, 9 mai 2017, n° 17/80647). En confirmant cette solution, l'arrêt d'appel affirmait que le droit international coutumier exigeait une renonciation expresse et spéciale à l'immunité d'exécution pour les seuls biens utilisés ou destinés à être utilisés à des fins diplomatiques (CA Paris, pôle 4, ch. 8, 3 mai 2018, n° 17/09302). C'est contre cet arrêt que se pourvoyait en cassation la République du Congo.

L'arrêt de la première chambre civile de la Cour de cassation affirme que, sans devoir être spéciale, la renonciation expresse à l'immunité d'exécution permet l'exécution en France d'un titre exécutoire sur des biens non diplomatiques de l'État étranger. La décision s'inscrit alors dans la lignée fixée en 2018. La Cour tire les conséquences de cette affirmation sur le plan de l'exécution de créances fiscales étrangères au regard du principe d'unicité du patrimoine des sociétés.

Il convient d'émettre quelques observations sur la motivation de la décision (1) avant d'envisager ses conséquences (2).

1. Motivation

Construite autour des trois branches du moyen unique avancé par la République du Congo, la motivation de la Cour se fonde sur les idées suivantes. En premier lieu, la renonciation expresse à l'immunité d'exécution de l'État étranger suffit pour autoriser l'exécution sur ses biens non diplomatiques (A). En second lieu, la

territorialité du recouvrement de l'impôt n'est pas de nature à neutraliser une mesure d'exécution civile sur le territoire français (B), puisque les créances fiscales litigieuses sont localisées en France, ce qui permet de considérer que la territorialité des voies d'exécution est respectée (C).

A. - La renonciation expresse à l'immunité d'exécution est suffisante pour autoriser l'exécution sur des biens non diplomatiques d'un État étranger

La République du Congo reprochait à la cour d'appel d'avoir violé l'article L. 111-1 du Code des procédures civiles d'exécution, dont le troisième alinéa dispose que « l'exécution forcée et les mesures conservatoires ne sont pas applicables aux personnes qui bénéficient d'une immunité d'exécution », en rejetant sa demande en nullité et mainlevée de la saisie-attribution sur les créances fiscales de l'État congolais. Le requérant avance l'argument du caractère régalien des créances fiscales en vertu duquel la renonciation à l'immunité d'exécution ne peut conduire à des mesures d'exécution en France que lorsque la renonciation est expresse et spéciale, désignant les biens ou catégories de biens saisissables par son effet. Ce type d'argument a pu être accueilli par la Cour pour les créances fiscales d'un État étranger en 2011 (Cass. 1re civ., 28 sept. 2011, n° 09-72.057, NML c/ République d'Argentine; Bull. civ. I, n° 153 ; Rev. crit. DIP 2012, p. 124, note H. Gaudemet-Tallon ; JDI 2012, comm. 9, p. 668, note G. Cuniberti), mais ne pourrait plus l'être selon la lignée jurisprudentielle fixée depuis 2015 (Cass. 1re civ., 13 mai 2015, n° 13-17.751, Commissimpex; D. 2015, p. 1936, note S. Bollée ; D. 2015, p. 2031, obs. L. d'Avout ; Rev. crit. DIP 2015, p. 652, note H. Muir Watt ; RGDIP 2015, p. 657, note B. Tranchant ; JCP G 2015, 758, note M. Laazouzi ; Procédures 2015, comm. 228, note L. Martel).

Écartant le moyen, la Cour affirme que la renonciation à l'immunité d'exécution autorise l'exécution sur des créances fiscales de l'État étranger. Il s'agit du produit de deux constats. D'abord, la Cour considère que les biens en question ne sont pas spécifiquement utilisés ou destinés à être utilisés dans l'exercice des missions diplomatiques ou consulaires de la République du Congo. Ensuite, elle identifie dans le droit international coutumier « reflété » par la convention des Nations Unies sur les immunités des États et de leurs biens de 2004, un principe selon lequel la renonciation expresse à l'immunité d'exécution est suffisante pour saisir des actifs non diplomatiques, même si les actifs en question sont des créances fiscales.

On observera, d'abord, que la Cour n'appuie pas sa motivation sur les dispositions de l'article 59 de la loi dite « Sapin II » (L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016. – Pour une vue d'ensemble : R. Bismuth, JDI 2018, doctr. 4, p. 445), destinées à uniformiser le régime juridique des mesures d'exécution sur les biens des États étrangers et codifiées dans le Code des procédures civiles d'exécution (CPC exéc., art. L. 111-1-1 à L. 111-1-3), l'entrée en vigueur du texte étant postérieure à la procédure d'exécution litigieuse. Comme dans la décision du 10 janvier 2018, la solution retenue a toutefois un effet équivalent à une application rétroactive de cette loi. Ainsi, la Cour distingue d'abord les biens diplomatiques ou consulaires des autres,

en exigeant, pour la première catégorie de biens, une renonciation spéciale à l'immunité d'exécution pour que l'exécution soit possible, ce que fait également l'article L. 111-1-3 du code. Ces dispositions n'étant pas applicables aux faits de l'espèce, la Cour leur donne un effet rétroactif retranché derrière un argument de droit international coutumier.

Ensuite, paraît curieuse la référence de la Cour à la convention des Nations Unies de 2004 comme « reflet » d'une coutume internationale selon laquelle la renonciation expresse générale est suffisante pour autoriser l'exécution sur les biens non diplomatiques de l'État étranger. La décision ne cite pas les articles 19 et 21 pertinents de la convention mais renvoie de manière générale à celle-ci. Notons que, presque 20 ans après son ouverture à la signature, la convention de 2004, ratifiée par la France, n'est pas en vigueur, faute d'avoir atteint les trente ratifications fixées comme minimum pour son entrée en vigueur. Cela peut créer un doute sur le « reflet » de la coutume internationale dans la convention. La référence à la convention doit être comprise à la lumière de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en matière d'immunités. Selon la Cour, la coutume internationale en matière d'immunités peut conduire à une restriction au droit d'accès au juge (CEDH, gde ch., 21 nov. 2001, n° 35763/97, Al-Adsani c/ Royaume-Uni, § 56). Certains des arrêts reconnaissent que tel ou tel article de la convention est une codification du droit international coutumier pour apprécier le caractère proportionné de la restriction au droit d'accès au juge impliquée par l'immunité de l'État étranger (par ex. : CEDH, 14 mars 2013, n° 36703/04, Oleynikov c/ Russie, § 61, 66 et 68). Toutefois la Cour de Strasbourg n'a jamais voulu affirmer le caractère coutumier des articles de la partie IV de la convention (art. 18 à 21), alors qu'elle a eu l'occasion de le faire [Wallishauser c/ Autriche (n° 2), CEDH, 20 juin 2013, 14497/06, § 72 : « même s'il était établi que le contenu des articles 18 à 21 de la convention de 2004 était applicable en tant que règles de droit international coutumier »]. Cette recherche au cas par cas du caractère coutumier de différents articles de la convention peut également être constatée dans la jurisprudence interne. Ainsi, le juge britannique considère par exemple que certains articles ne reflètent pas la coutume internationale (par ex. : Cour suprême du Royaume-Uni, 18 oct. 2017, Benkharbouche c/ Secretary of State for Foreign and Commonwealth Affairs [2017] UKSC 62, § 72, concernant l'absence de caractère coutumier de l'article 11 de la convention). En définitive, la référence générale à la convention de 2004 comme preuve d'une coutume internationale concernant le caractère suffisant de la renonciation générale à l'immunité d'exécution pour les biens non diplomatiques n'est pas suffisante. Par ailleurs, cette référence semble postuler la fixation définitive de l'opinio juris sur les immunités d'exécution en 2004, ce qui est étranger au dynamisme du processus coutumier en droit international.

Par cette solution, la Cour souhaite uniformiser le régime français des immunités d'exécution des États étrangers, tributaire d'errements depuis un arrêt de la première chambre civile de la Cour du 28 septembre 2011 (Cass. 1re civ., 28 sept. 2011, n° 09-72.057, NML c/ République d'Argentine; Bull. civ. I, n° 153 ; Rev. crit.

DIP 2012, p. 124, note H. Gaudemet-Tallon ; JDI 2012, comm. 9, p. 668, note G. Cuniberti). Elle entend par là limiter la portée d'un arrêt rendu précédemment dans le long contentieux Commisimpex (Cass. 1re civ., 10 janv. 2018, n° 16-22.494 ; Bull. civ. I, n° 2 ; JDI 2018, p. 570, note J.-B. Bazille, R. Bismuth ; JCP G 2018, 295, note M. Laazouzi ; D. 2018, p. 1936, obs. L. d'Avout ; Rev. crit. DIP 2018, p. 315, note D. Alland ; RTD civ., p. 474, note Ph. Théry ; Rev. arb. 2018, p. 382, note D. Cohen ; RGDIP 2018, 513, note J. Cazala ; RTD civ. 2018, p. 353, obs. L. Usunier et P. Deumier) pour exiger désormais une renonciation expresse et spéciale pour les seuls biens diplomatiques.

La protection particulière des biens diplomatiques et consulaires est effectivement conforme au droit international coutumier codifié dans les conventions de Vienne sur les relations diplomatiques de 1961 et celle sur les relations consulaires de 1963 ainsi que dans la convention des Nations Unies de 2004 sur les immunités des États et de leurs biens. En revanche, le droit international coutumier ne semble pas inclure une règle certaine de protection spécifique d'autres biens susceptibles de servir des fonctions régaliennes sans être spécifiquement affectés à une de ces fonctions. Notons que le projet de la Commission du droit international de 1991 sur les immunités juridictionnelles des États et de leurs biens exigeait une renonciation spéciale également pour les autres biens par principe insaisissables (Ann. CDI, 1991-II, 2, p. 62, comm. 8 de l'art. 19, § 2). Or, cette proposition n'a pas été reprise dans la convention des Nations Unies de 2004. Pourtant, faisant référence à cette convention, la Cour de cassation avait considéré en 2013 que la renonciation à l'immunité d'exécution doit être spéciale pour produire des effets à l'égard des biens utilisés ou destinés à être utilisés à des « fins de service public non commerciales » (Cass. 1re civ., 28 sept. 2011, n° 09-72.057, NML c/ République d'Argentine – Cass. 1re civ., 28 mars 2013, n° 11-10.450, NML c/ Argentine. – Cass. 1re civ., 28 mars 2013, n° 11-13.323, NML c/ Argentine et Air France ; Procédures 2013, comm. 182 . Rev. crit. DIP 2013, p. 671, note H. Muir Watt ; JDI 2013, comm. 9, p. 899, note G. Cuniberti ; RDC 2013, p. 1845, note M. Laazouzi ; D. 2013, p. 1728, note D. Martel ; D. 2013, p. 1574, obs. A. Leborgne ; D. 2013, p. 2293, obs. L. d'Avout et S. Bollée). Autrement dit, pour que l'exécution soit possible, l'État étranger aurait dû renoncer spécialement à son immunité d'exécution sur les créances fiscales et sociales, considérées comme des biens publics sensibles. Par un revirement favorable aux créanciers des États étrangers, la Cour a ensuite considéré que selon la même coutume internationale la renonciation expresse était finalement suffisante y compris pour les biens diplomatiques (Cass. 1re civ., 13 mai 2015, n° 13-17.751, Commissimpex ; D. 2015, p. 1936, note S. Bollée ; D. 2015, p. 2031, obs. L. d'Avout ; Rev. crit. DIP 2015, p. 652, note H. Muir Watt ; RGDIP 2015, p. 657, note B. Tranchant ; JCP G 2015, 758, note M. Laazouzi ; Procédures 2015, comm. 228, note L. Martel). Un an plus tard, le législateur intervenait pour exiger une renonciation expresse et spéciale à l'immunité pour l'exécution sur des biens diplomatiques (loi dite « Sapin II », préc.), avant que la Cour ne pose la même exigence, y compris pour les procédures d'exécution antérieures à son entrée en vigueur (Cass. 1re civ., 10 janv. 2018, n° 16-

22.494; Bull. civ. I, n° 2 ; JDI 2018, p. 570, note J.-B. Bazille, R. Bismuth ; JCP G 2018, 295, note M. Laazouzi ; D. 2018, p. 1936, obs. L. d'Avout ; Rev. crit. DIP 2018, p. 315, note D. Alland ; RTD civ., p. 474, note Ph. Théry ; Rev. arb. 2018, p. 382, note D. Cohen ; RGDIP 2018, 513, note J. Cazala ; RTD civ. 2018, p. 353, obs. L. Usunier et P. Deumier). Codifiant la loi Sapin II les dispositions du Code des procédures civiles d'exécution exigent aujourd'hui une renonciation expresse et spéciale pour les seuls biens diplomatiques (CPC exéc., art. L. 111-1-3). Pour les autres biens en principe insaisissables, une renonciation expresse générale est suffisante pour autoriser l'exécution. Un décalage est ainsi constaté entre la portée de l'immunité d'exécution, incluant des biens qui peuvent être le support d'activités régaliennes (CPC exéc., art. L. 111-1-2, 3°), et les effets d'une renonciation explicite générale à l'immunité d'exécution, qui rendrait saisissables ces biens présumés régaliens.

La Cour trouve ainsi dans le droit international coutumier l'exigence d'une renonciation expresse et spéciale à l'immunité d'exécution pour les seuls biens diplomatiques et consulaires. Toutefois, la Cour ne s'est pas employée à vérifier, en dehors de la convention des Nations Unies de 2004, l'éventuelle coutume internationale, établie ou au moins naissante, en matière d'immunité d'exécution s'agissant des créances publiques. Sous réserve d'une loi contraire, le Conseil d'État voyait dans la coutume internationale relative à l'immunité d'exécution un obstacle à la saisie des biens de l'État étranger « qui se rattachent à l'exercice d'une mission de souveraineté » (susceptible d'engager la responsabilité de l'État sans faute du fait de la coutume, avant la loi Sapin II : CE, sect., 14 oct. 2011, n° 329788, Saleh et a. ; Lebon, p. 473, concl. C. Roger-Lacan ; AJDA 2011, p. 2482, comm. C. Broyelle ; Dr. adm. 2011, comm. 101, obs. F. Melleray. Après la loi Sapin II, le fondement de cette responsabilité est à rechercher dans la loi : CE, 10 juill. 2023, Ministre de l'Europe et des affaires étrangères c/ Mme M., n°454276, concl. N. Agnoux, Leb. T.). La pratique étatique étrangère est certes hésitante en la matière (rappr. V. Grandaubert, L'immunité d'exécution de l'État étranger et des organisations internationales en droit international : Pedone, 2023, n° 51 et s., spéc. n° 72). Sans trahir une coutume internationale qu'elle n'aurait pas cherchée ou trouvée, la Cour interprète la renonciation générale à l'immunité d'exécution par la République du Congo de 1993 de manière à y voir une autorisation de saisie de ses biens régaliens non diplomatiques, y compris ses créances fiscales. C'est pourtant la même Cour qui en 2013 trouvait dans la coutume internationale une exigence de renonciation spéciale à l'exécution des créances fiscales car elles ont « pour origine le pouvoir régalien de l'État et pour vocation le financement d'autres prérogatives régaliennes » (Cass. 1re civ., 28 mars 2013, NML c/ République d'Argentine et Total Austral, n° 10-25.938 ; D. 2013. 1728 , note D. Martel ; ibid. 1574, obs. A. Leborgne ; ibid. 2293, obs. L. d'Avout et S. Bollée ; Rev. crit. DIP 2013, 671, note H. Muir Watt ; RTD civ. 2013. 437, obs. R. Perrot ; ibid. 2014, 319, obs. L. Usunier; RGDIP 2013, 195).

Si la pratique étrangère d'un État isolé ne permet pas à elle seule de prouver une coutume internationale en la matière, elle pourrait au moins permettre d'identifier

le germe d'une telle coutume naissante ou d'extraire un argument de droit comparé susceptible d'intéresser le juge français. L'exemple allemand sera utilisé ici pour montrer la diversité des solutions possibles au sein d'un même ordre juridique en matière d'immunités d'exécution sur des créances publiques et la difficulté subséquente d'en extraire un argument de droit comparé. Le juge allemand considère qu'une renonciation expresse et spéciale à l'immunité d'exécution est nécessaire non seulement pour les biens diplomatiques, mais également pour ceux qui servent de support à d'autres activités régaliennes de l'État. Ainsi la renonciation explicite mais générale à l'immunité d'exécution n'autorise pas l'exécution sur les biens sensibles de l'État étranger (BVerfG, 12 oct. 2011, 2 BvR 2984/09, NJW 2012, 293). Avec cette exigence en toile de fond, les deux solutions évoquées ci-après se fondent sur des arguments qui ont trait à la compétence internationale du juge de l'exécution au regard de l'immunité d'exécution sur des créances publiques, à la fois fiscales et non fiscales.

Une première décision concerne la demande de saisie en Allemagne de créances relatives à des redevances de la Fédération de Russie (Bundesgerichtshof, 4 oct. 2005, VII ZB 9/05, NJW 2006, 198). Après avoir affirmé le caractère autonome de l'immunité de juridiction par rapport à l'immunité d'exécution (rappr. la position française inverse depuis l'arrêt Cass. 1re civ., 6 juill. 2000, Creighton c/ Qatar, n°98-19.068; D. 2000, p. 209 ; D. 2001, p. 2139, chron. J. Moury ; RTD com. 2001, p. 409, obs. E. Loquin ; JDI 2000, 1054, note I. Pingel-Lenuzza ; Rev. arb. 2001, 114, note P. Leboulanger ; JCP G 2001, II, 10512, note C. Kaplan et G. Cuniberti ; Gaz. Pal. 12 juin 2001, p. 18, chron. Ph. Théry), le juge allemand a nié la compétence des tribunaux allemands pour valider la saisie en Allemagne, entre les mains de la société Lufthansa, de créances issues de redevances de navigation aérienne de la Fédération de Russie. La Cour fédérale de justice relève le financement par le produit de la redevance de l'administration du trafic aérien, qualifiée d'activité de souveraineté. Il est intéressant de souligner que la caractérisation du caractère régalien de la créance litigieuse se fait ici par référence au droit de l'État du for. Ainsi, la qualification par le juge de l'exécution peut être en décalage par rapport à l'affectation réelle du produit de la créance dans l'ordre juridique de l'État ayant institué la redevance. Il ressort des faits de l'affaire que la Russie affectait en réalité le produit de cette redevance au financement non d'une activité régalienne, tel le service de gestion du trafic aérien, mais au fonctionnement de la compagnie aérienne Aeroflot, dont le capital est détenu à 51 % par l'État russe (A. Dutta, note ss BGH VII ZB 9/05, IPrax 2007, n° 2, p. 109). Si l'insaisissabilité des biens régaliens pouvait être une conséquence possible de l'exigence d'une renonciation spéciale à l'immunité d'exécution pour ces biens, il serait alors judicieux de vérifier cet aspect régalien en référence au droit de l'État de leur appartenance.

Une seconde décision porte sur la demande de saisie en Allemagne de créances fiscales de l'Argentine (Bundesgerichtshof, 25 nov. 2010, VII ZB 120/09, NJW-RR 2011, 647. – Rappr. N. Kranzhöfer, Ausländische öffentlich-rechtliche Forderungen in der Insolvenz, M. Siebeck, 2023, p. 158 et s.). À la différence des

redevances, évoquées plus haut, les impositions — à l'exception des impositions affectées — ne sont pas soumises à une affectation particulière. Ainsi, le produit de l'imposition finance le fonctionnement de l'État dans son ensemble. En l'absence d'affectation abstraite à une fonction sensible de l'État, le caractère régalien de la créance fiscale ne peut qu'être présumé. C'est sur la base de telles considérations que le juge allemand donne à la créance fiscale une qualification régalienne. Rendue sur le fondement de la portée de la compétence internationale d'exécution du juge allemand, la décision reconnaît l'effet de la renonciation à l'immunité d'exécution tout en considérant que cette renonciation ne peut pas neutraliser l'incompétence internationale des tribunaux allemands pour exécuter des créances publiques d'un autre État. Le juge allemand considère ici que la saisie en Allemagne de créances fiscales et douanières d'un État étranger n'est possible que si un engagement interétatique l'autorise. Constatant l'absence dans la convention fiscale de 1978 entre l'Allemagne et l'Argentine de stipulation autorisant cette exécution, il a débouté la demande d'un créancier de l'Argentine visant à saisir des créances fiscales de l'État argentin en Allemagne.

On l'aura remarqué, les solutions allemandes relatives aux procédures civiles d'exécution sur des créances publiques étrangères, qui s'intéressent davantage à la compétence internationale du juge de l'exécution qu'aux immunités d'exécution qui la conditionnent, sont trop disparates pour servir d'argument de droit comparé. Elles ont toutefois le mérite de mettre au jour la diversité des approches possibles en la matière. Elles illustrent par ailleurs l'idée que la protection du droit international coutumier en matière d'immunités d'exécution, « reflété » ou non par la convention de 2004, n'est qu'une protection minimale pour les États étrangers et leurs biens, les États pouvant accorder aux biens des États étrangers une protection plus large [rappr. CIJ, 3 févr. 2012, Immunités juridictionnelles de l'État (Allemagne c/ Italie) : Rec. CIJ, p. 99, spéc. § 117-118].

B. - La territorialité du recouvrement de l'impôt n'est pas pertinente

L'argument avancé par la République du Congo tiré du principe de « territorialité de recouvrement de l'impôt » entendait exclure l'exécution de créances fiscales sur le territoire autre que celui de l'État d'imposition. Pour l'État requérant, la cour d'appel aurait méconnu l'article L. 111-1 du Code des procédures civiles d'exécution, qui déclare inapplicables les mesures d'exécution aux personnes qui bénéficient d'une immunité d'exécution, en validant la saisie-attribution des sommes détenues par la société EDF Africa Services ayant trait à une obligation fiscale congolaise.

Le principe de territorialité du recouvrement de l'impôt serait une conséquence de la « stricte territorialité des lois fiscales » (Cass. civ., 3 juill. 1928, Héritiers Vogt c/ Feltin, JDI 1929, p. 385). Par son effet, le juge étatique refuse de réaliser le droit fiscal étranger en dehors de la réciprocité qu'imposerait un engagement interétatique. Corrélativement, sans l'accord de l'État territorial, « l'intervention, auprès d'un contribuable, sur le territoire national, d'un agent d'une administration fiscale d'un pays étranger, rend nuls et de nul effet le redressement ainsi que toute

poursuite fondée sur celui-ci » (L. n° 87-502, 8 juill. 1987, art. 20, modifiant les procédures fiscales et douanières). Il s'agit ainsi d'une conséquence de l'exclusivité d'exercice pouvoir opérationnel d'un État sur son territoire.

Le principe est ici invoqué par la République du Congo dans une fin différente : l'objectif est de protéger ses intérêts financiers en tant qu'État d'imposition et non en tant qu'État territorial. Considérant que la saisie entre les mains du siège français d'une succursale congolaise a comme objet une dette fiscale congolaise et non simplement son support financier, la République du Congo revendiquait l'exclusivité du pouvoir d'exécution sur les créances fiscales dont le fait générateur est défini par son droit.

Avant d'écarter cet argument, la Cour reconnaît que l'établissement et le recouvrement des impositions par un État sur son propre territoire sont des prérogatives de puissance publique dont l'exclusivité ne peut céder qu'au titre de la coopération interétatique. Toutefois, au vu des données de l'affaire, la procédure d'exécution litigieuse n'avait comme effet ni l'exécution d'une créance fiscale congolaise en France ni l'exercice du pouvoir de recouvrement sur le territoire congolais. Que les créances saisies soient le produit de règles fiscales étrangères indiffère la Cour. L'arrêt ne revient pas sur l'argumentation de la cour d'appel (CA Paris, pôle 4, ch. 8, 3 mai 2018, n° 17/09302 : RGDIP 2018, p. 770, note J. Cazala), selon laquelle la saisie-attribution des créances fiscales étrangères ne soulève pas de problème de double imposition internationale et n'est pas neutralisée par la contestation par la République du Congo de l'effet libératoire de la saisie concernant la dette. La Cour de cassation considère alors que la renonciation à l'immunité d'exécution ouvre la possibilité pour le créancier bénéficiaire de cette renonciation de procéder à des mesures d'exécution de droit commun à l'égard de créances fiscales que l'État étranger détient sur des redevables domiciliés en France. Pour la Cour, la renonciation à l'immunité d'exécution ne permet pas d'opposer le monopole du recouvrement des créances fiscales.

Deux remarques relatives au caractère saisissable des créances fiscales et au caractère incontesté de la créance saisie peuvent être formulées ici.

En premier lieu, la solution proposée par la Cour implique un traitement asymétrique des créances fiscales détenues par la France et de celles détenues par un État étranger. Les premières sont protégées par le principe d'insaisissabilité des biens des personnes publiques, consacré par le juge (déjà : T. confl., 9 déc. 1899, n° 00515, Assoc. syndicale du canal de Gignac ; S. 1900, 3, p. 49, note M. Hauriou. – Cass. 1re civ., 21 déc. 1987, n° 86-14.167, Bureau de recherches géologiques et minières ; Bull. civ. I, n° 348, p. 249 ; RFDA 1988, p. 771, concl. Charbonnier, note Pacteau ; RTD civ. 1989, p. 145, note Perrot. – Les grands arrêts du droit administratif des biens : Dalloz, 4e éd., 2022, n° 80, note Ph. Yolka. – CE, ass. (sect. fin.), avis, 30 janv. 1992, n° 350083, Caisse centrale de coopération économique : EDCE 1993, p. 401 ; Les grands avis du Conseil d'Etat, Dalloz, 2e éd., 2002, comm. 19, note Y. Claisse) et par le législateur (CGPPP, art. 2311-1). Par son effet, et sauf disposition législative contraire, tous les biens des personnes publiques sont

protégés, quelle que soit leur nature ou leur affectation (Ph. Yolka, La propriété publique. Éléments pour une théorie : LGDJ, 1997, p. 581 et s.). Il est donc impossible de diriger contre eux des procédures civiles d'exécution (Cass. com., 9 juill. 1951, Sté nationale des entreprises de presse : D. 1952, jurispr. p. 141, note Blaevoet ; S. 1952, 1, p. 125, note R. Drago). Il n'y a pas de difficulté pour qualifier une créance fiscale d'une personne publique française de bien faisant partie de la propriété publique incorporelle. Ainsi, le principe d'insaisissabilité des deniers publics, incluant les créances fiscales, fait échec au mécanisme de la compensation légale à l'encontre des personnes publiques françaises, sauf si elles sont à l'origine de la compensation (C. Chamard-Heim, Droit des biens publics : PUF, 2022, n° 856 et s.). Ce principe d'insaisissabilité ne s'applique toutefois pas aux personnes publiques étrangères, qui peuvent faire l'objet d'une procédure d'exécution (Cass. 1re civ., 7 déc. 1977, n° 76-13.591, CAVNOS : Bull. civ. I, n° 466 ; Rev. crit. DIP 1978, p. 532, note P. Bourel). Celles-ci ne sont protégées que par les immunités d'exécution en droit international coutumier dont la loi française se veut un reflet (CPC exéc., art. L. 111-1 et s.). La loi française pose une présomption d'affectation régalienne des créances fiscales et sociales (CPC exéc., art. L. 111-1-2, 3°, e), ce qui sous-entend que, même pour les autres États, le produit de l'imposition peut représenter le pendant matériel de la puissance publique. Toutefois, ce rapport étroit entre la puissance publique et son support matériel ne conduit pas à la nullité de la saisie de la créance fiscale lorsque celle-ci appartient à un État autre que la France. Le caractère personnel des immunités d'exécution des États étrangers semble alors occulté, l'immunité étant réduite à l'insaisissabilité de seulement certains biens sensibles. En définitive, la position selon laquelle la renonciation générale à l'immunité internationale de l'État étranger devrait ouvrir la voie à la saisie de l'ensemble de ses biens, hors ses biens diplomatiques, conduit à traiter l'État étranger de manière asymétrique par rapport à l'État français et ses émanations.

En second lieu, si on doit admettre que la renonciation générale à l'immunité d'exécution peut inclure les biens régaliens, dont les créances fiscales, une question qui n'a été soulevée ni devant le juge de l'exécution ni ultérieurement concerne le caractère définitif ou incontesté des créances saisies. La saisie-attribution de 2016 portait non seulement sur un montant de 702 780 €, correspondant à « divers impôts et taxes », mais également sur une somme de 3 458 355 €, correspondant à un montant « réclamé par le Trésor public congolais à la société Héma Congo au titre d'un redressement fiscal », qui, à l'époque était « en cours de contestation au Congo » (TGI Paris, service du JEX, 9 mai 2017, n° 17/80647). On ignore l'issue de la contestation de ce « redressement » fiscal, mais on peut le supposer infructueux. La saisie-attribution ne peut porter que sur des créances liquides et exigibles (CPC exéc., art. L. 211-1) et le juge de l'exécution peut connaître des « contestations qui s'élèvent à l'occasion de l'exécution forcée » (COJ, art. L213-6). Ainsi, on aurait pu imaginer qu'une circonstance qui rendrait la saisie nulle aurait été invoquée devant lui (Cass. 2e civ., 25 mars 1998, n° 96-14.706 ; Bull. civ. II, n° 109). Certes, la saisie litigieuse n'est pas l'effet d'une assistance interétatique au

recouvrement entre la France et la République du Congo. Toutefois, le caractère contestable ou incertain de la créance congolaise aurait rendu impossible son exécution en France si elle avait été intentée au titre de la convention fiscale entre les deux États. Reflétant l'article 27 des modèles de convention de l'OCDE et des Nations Unies, l'article 29, § 3 de la convention fiscale franco-congolaise du 27 novembre 1987 précise que les dispositions relatives à l'assistance au recouvrement « ne s'appliquent qu'aux créances qui font l'objet d'un titre permettant d'en poursuivre le recouvrement dans l'État requérant et qui ne sont pas contestées ». Le juge administratif français refuse alors l'exécution d'une créance fiscale étrangère dans le contexte de l'assistance au recouvrement lorsqu'elle n'est pas dotée de caractère définitif dans l'État qui demande l'exécution et par rapport auquel la créance est valable (TA Paris, 5 janv. 1987, n° 41.465/83-1 : RD fisc. 1987, n° 28, 1226 ; DPCI 1988, p. 745, chron. I. Helman, par rapport à une créance fiscale grecque contestée devant les tribunaux grecs). On pourrait alors se demander si, pour des procédures civiles d'exécution, le juge civil peut déclarer valable la saisie d'une créance fiscale contestée d'un État étranger au bénéfice d'un créancier de cet État, lorsque, au regard du droit international conventionnel, le juge administratif refuse d'accorder le même bénéfice à l'État étranger par rapport au même type de créance.

En somme, malgré le doute entourant les créances issues d'un redressement réputé contesté devant le juge de l'exécution, le rejet de l'argument tiré de la territorialité du recouvrement de l'impôt ne pose pas de difficulté, parce que le vrai problème se situe ailleurs : il s'agit du traitement asymétrique des créances fiscales détenues par des personnes publiques françaises et des personnes publiques étrangères.

C. - La territorialité des voies d'exécution est respectée parce que les créances litigieuses sont localisées en France

S'il avait été accepté, l'argument tiré de la territorialité des voies d'exécution, complété par la contestation de la localisation en France des créances litigieuses, aurait conduit à nier la compétence internationale des autorités françaises pour effectuer les procédures d'exécution à l'égard des créances fiscales congolaises. Pour rejeter l'argument, la Cour mobilise des principes qu'elle avait dégagés précédemment dans d'autres affaires en vue de considérer que la créance saisie était localisée en France. Toutefois, les affaires en question concernaient des situations de pur droit privé. En effet, la Cour applique ici sa jurisprudence relative à la saisie entre les mains d'une banque en France de fonds détenus par sa succursale étrangère (Cass. 2e civ., 14 févr. 2008, n° 05-16.167, R. c/ SA BNP Paribas ; JDI 2008, comm. 15, p. 100, note S. Bollée). La Cour l'avait déjà appliquée en 2020 pour préciser la compétence internationale des autorités françaises en matière de saisie-attribution (Cass. 2e civ., 10 déc. 2020, n° 18-17.937, Bellélis c/ États-Unis d'Amérique. – Cass. 2e civ., 10 déc. 2020, n° 19-10.801, Parienti c/ Autoridad de Canal de Panama et Standard Chartered Bank ; D. 2021, p. 217, note L. d'Avout ; Procédures 2021, comm. 38, R. Laher ; JDI 2021, p. 1348, comm. Ph. Théry ; RD bancaire et fin. 2021, comm. 15, S. Piédelièvre). Transposée ici aux créances

fiscales, l'unicité du patrimoine entre le siège d'une société et sa succursale, que la Cour lit dans l'article 2284 du Code civil, conduit la Cour à localiser la créance fiscale de la succursale congolaise au siège français de la société EDF Africa Services.

En suivant des principes dégagés par elle-même en vue de construire une méthode de détermination de la compétence internationale du juge français de l'exécution, la Cour semble déplacer le débat vers des questions qui vraisemblablement ne posent pas de difficulté pour en occulter d'autres.

En premier lieu, il n'est pas contesté que les dettes d'une société française générées par l'activité de ses succursales en France ou à l'étranger engagent le patrimoine entier de cette société et que la seule option qui permettrait d'échapper à cette unicité pour les activités à l'étranger serait l'implantation par le moyen de filiales, celles-ci étant dotées de personnalité juridique et donc d'un patrimoine distinct de celui de la société mère. Si l'unicité du patrimoine entre siège et succursale n'est pas contestée, c'est l'inclusion mécanique des créances fiscales d'un État étranger dans le patrimoine du siège français d'une société qui interpelle, en ce qu'elle est utilisée afin de rendre possible l'appréhension de ces créances en France par le créancier de l'État étranger. Il paraît surprenant que la Cour construise un régime d'exécution sur des biens publics étrangers sur la base des seuls principes du droit civil français, sans considération du régime juridique applicable à ces situations dans l'État étranger ou de son effet sur ces situations.

En second lieu, les créances et les dettes correspondantes n'ont pas de localisation géographique naturelle, leur rattachement à un ou plusieurs espaces est un produit de l'esprit. La créance fiscale étant une créance publique, la définition de sa « localisation » est le produit d'une décision de l'État normateur. Ce dernier peut accorder le statut de contribuable en définissant le fait générateur d'une imposition et en lui attachant un régime juridique en fonction de la cohérence globale de son système juridique, économique et fiscal. Ce fait générateur peut par ailleurs inclure des éléments qui ne sont nullement liés aux espaces couverts par la souveraineté de l'État (rappr. A. Kallergis, La compétence fiscale : Dalloz, 2018, n° 386 et s.). La recherche de la localisation des créances peut ainsi paraître chimérique, à l'instar de la recherche du « lieu de création de la valeur », supposée un temps guider la répartition du droit d'imposition (OCDE/G20, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2013) avant d'être abandonnée (rappr. W. Schön, Value Creation, the Benefit Principle and Efficiency-Related Allocation of Taxing Rights, in W. Haslehner, M. Lamensch (eds.), Taxation and Value Creation. Actes du Congrès 2020 de l'Association européenne des professeurs de droit fiscal : IBFD, 2021, spéc. § 7.1).

Malgré l'absence de personnalité morale de la succursale, son fonctionnement implique des conséquences fiscales. D'un point de vue français, les bénéfices réalisés par une succursale étrangère d'une entreprise française ne sont en principe pas imposables en France (CGI, art. 209-I). D'un point de vue congolais, les bénéfices générés sur son territoire par les succursales étrangères peuvent faire

l'objet d'une imposition. Dans cette configuration, la convention fiscale franco-congolaise du 27 novembre 1987 attribue le droit d'imposer au Congo. Pour ce faire, elle ne définit pas le lieu de localisation de la créance fiscale. En revanche, elle identifie l'État créancier pour chacune des catégories de revenus qu'elle vise. Appréhendée comme « établissement stable », la succursale se voit rattacher des bénéfices comme si elle était fiscalement indépendante de la personne morale dont elle constitue une émanation (art. 7, § 2 de la convention fiscale franco-congolaise du 27 novembre 1987). Le régime fiscal de la succursale diverge alors des solutions du droit civil en matière de bénéfices. Cette nuance existe également pour d'autres catégories de revenus. Ainsi, pour les intérêts, il est possible de concevoir en droit fiscal des flux entre la succursale étrangère et le siège d'une société pour des prêts consentis par le siège (CE, 9 nov. 2015, n° 370974, Sté Sodirep textiles SA-NV ; Dr. fisc. 2016, n° 24, comm. 377, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note C. Silberztein, B. Granel, A. Calloud et M. Fouquet, p. 723 ; RJF 2/2016, n° 121), bien que l'unicité du patrimoine dans cette hypothèse implique d'admettre que le débiteur de ces intérêts est la société dont le siège est en France (CE, 10 juill. 2019, n° 418108, SA BNP Paribas ; Dr. fisc. 2019, n° 42, comm. 408, concl. K. Ciavaldini, note A. Calloud et M. Valeteau ; RJF 11/2019, n° 1073).

Enfin, le choix de l'analogie pertinente dans le Code civil ou en droit international privé est également discutable. Au lieu de se référer au principe d'unicité du patrimoine, ne serait-il également possible de se référer au lieu du paiement de la créance ? Dire qu'un certain bien fait partie d'un certain patrimoine est une chose ; dire que ce bien est affecté à un paiement dû à un certain endroit est une autre. Le lieu du paiement de la créance pourrait être pris en considération en référence à la loi française qui impose le principe du paiement au domicile du débiteur (C. civ., art. 1342-6) ou, le cas échéant, dans le contexte du droit de conflit de lois, à la règle fiscale étrangère relative au lieu du paiement d'une créance fiscale. La Cour de cassation a déjà pu raisonner de la sorte par le passé en matière fiscale pour retenir la compétence d'une loi fiscale étrangère (prise en considération du lieu du paiement d'une retenue d'impôt à la source selon la loi espagnole : Cass. req., 5 mai 1924, Chemins de fer du nord de l'Espagne : JDI 1925, 133, note J. P. – selon la loi marocaine : Cass. soc., 11 févr. 1970 : JCP 1971, II, 16617, note G. L.-C.).

En définitive, l'application mécanique aux créances fiscales étrangères du principe d'unicité du patrimoine occulte l'élément d'extranéité de la situation et conduit à rendre une solution sur la seule base du Code civil français, sans considération du droit étranger ou de ses effets. De plus, elle se fonde sur une vision du fonctionnement de l'entreprise et de son appréhension par le droit fiscal qui ne semble plus d'actualité aujourd'hui.

2. Conséquences

Si la renonciation générale à l'immunité d'exécution implique l'autorisation de saisie des créances fiscales d'un État étranger et plus globalement d'autres biens utilisés ou susceptibles d'être utilisés pour les activités régaliennes de l'État, on peut

imaginer une généralisation des procédures initiées par des créanciers des États étrangers qui visent ces biens. En particulier, les créances fiscales pourraient offrir une source de satisfaction potentiellement inépuisable aux créanciers qui peinent à trouver des biens publics matériels de l'État étranger pour exécuter leurs créances : selon la Cour, les créances fiscales des succursales étrangères des sociétés françaises seraient toutes localisées en France.

Se positionner du point de vue de l'ordre juridique français ou de l'ordre juridique de l'État étranger conduit à poser de manière différente le problème engendré par ce type de raisonnement du juge civil. Du point de vue français : valables du point de vue du Code des procédures civiles d'exécution, les mesures de saisie autorisées peuvent-elles avoir une efficacité internationale ? Du point de vue de l'État étranger : l'autorisation de la saisie de ses créances fiscales en territoire étranger en vertu d'un système juridique autre que le sien pourrait-elle être subjectivement analysée comme une ingérence dont l'État étranger chercherait à neutraliser les effets ?

Dans les deux cas, il est possible d'imaginer les difficultés pratiques que la position de la Cour peut faire naître pour les implantations étrangères des sociétés françaises dépourvues de personnalité morale. Privé du produit des créances fiscales saisies entre les mains d'un tiers en France, l'État territorial pourra nier à la saisie en France l'effet de paiement de l'obligation fiscale selon son droit interne. Allusion est faite à cette possibilité dès le jugement du JEX du 9 mai 2017 dans la présente affaire. Victime de l'absence de coopération interétatique en la matière, l'entreprise se trouverait ainsi soumise à des obligations contradictoires, qui, sans aboutir à une double imposition juridique, la mettraient en difficulté.

Ces obligations contradictoires pesant sur les sujets internes pourraient constituer une violation du principe d'exercice raisonnable des pouvoirs tirés des compétences étatiques : le droit international « impose à tout État l'obligation de faire preuve de modération et de mesure quant à l'étendue de la compétence que s'attribuent ses juridictions dans les affaires qui comportent un élément étranger » [CIJ, 5 févr. 1970, Barcelona Traction (Belgique c/ Espagne) : Rec. CIJ 1970, p. 3, opinion individuelle de Sir G. Fitzmaurice, § 70]. Contraint de satisfaire ses créanciers par la saisie de ses créances régaliennes grâce au recours à l'appareil d'exécution de l'État du for, l'État territorial pourrait alors demander à nouveau le même paiement ou élargir l'étendue des obligations fiscales et règlementaires des sociétés étrangères actives sur son territoire.

Pour éviter la banalisation de ce type de situation, il serait utile de compléter la méthode appliquée dans les procédures civiles d'exécution en France à l'égard des États étrangers et de leurs biens. La méthode cristallisée aujourd'hui s'appuie sur des considérations tirées de l'immunité d'exécution, des conditions de renonciation à cette immunité et de la compétence internationale en matière d'exécution. Fait défaut à cette méthode la prise en considération d'un élément susceptible d'assurer l'équilibre entre les intérêts des créanciers et ceux des États dans des situations transfrontières, en infléchissant l'universalisme de la loi du for. Cet élément porte

sur le bien objet de la saisie, qui pourrait être qualifié d'insaisissable lorsqu'il est le support des activités régaliennes de l'État étranger. La qualification du caractère insaisissable des biens publics étrangers pourrait se faire soit en référence au droit de l'État étranger soit en référence au droit français.

En premier lieu, dans une logique de résolution d'un conflit de lois, le caractère insaisissable des biens de l'État étranger pourrait être déterminé par référence au droit de cet État étranger (L. d'Avout, Sur les solutions du conflit de lois en droit des biens : Economica, 2006, n° 163 et s.). Une telle solution serait d'autant plus justifiée pour les biens qui n'auraient pas de localisation géographique naturelle ou exclusive en France, comme les créances (comp. L. d'Avout, La portée internationale des voies d'exécution civiles, Mél. Ph. Théry : Dalloz/Lextenso, 2022, p. 49-68, spéc. p. 58-59). Cette méthode ne conduirait pas à neutraliser systématiquement la saisie des biens de l'État étranger, l'insaisissabilité des biens publics n'ayant pas dans d'autres ordres juridiques la portée qu'elle a en droit français (C. Chamard-Heim, La distinction des biens publics et des biens privés : Dalloz, 2004, n° 214-216. – F. Blanc, L'insaisissabilité des biens des établissements publics industriels et commerciaux, éléments pour une évolution : RDP 2009, p. 1553-1576). Si elle était acceptée, cette solution conduirait à admettre une dissociation entre la loi de localisation du bien et la loi de la saisie, ce qui déroge à la vision de la territorialité des voies d'exécution selon la Cour.

En deuxième lieu, si cette solution ne devait pas être admise, la détermination du caractère saisissable des biens pourrait se faire par référence à la loi du for (comme dans le cas allemand, supra I, A). Cette solution conduirait le juge à appliquer aux biens régaliens des États étrangers le principe d'insaisissabilité des biens publics, puisqu'il existe.

En troisième lieu, en dehors du droit de conflit des lois, il serait possible d'étendre la protection dont bénéficient les biens des personnes publiques françaises (supra I, B) à certains biens des États étrangers, en particulier ceux qui servent à des activités régaliennes. Une loi instituant l'insaisissabilité générale des biens publics étrangers serait exposée à un risque contentieux au regard du droit au procès équitable (v. Cour constitutionnelle belge, 27 avr. 2017, n° 48/2017, qui annule une disposition législative qui rendait obligatoire la renonciation spéciale à l'immunité d'exécution pour tous les biens publics étrangers). Circonscrite pour permettre un équilibre entre les intérêts des États et ceux de leurs créanciers, une telle solution législative permettrait un traitement partiellement symétrique des biens publics français et des biens publics étrangers.

Enfin, il serait possible de légiférer en matière d'efficacité de la saisie des biens publics étrangers. Cette idée n'est pas nouvelle. Un amendement au projet de loi Sapin II, adopté par le Sénat, mais non inclus dans la loi finalement adoptée, suggérait de priver d'effet la saisie-attribution « lorsque, sans faute du tiers saisi, le paiement de la créance saisie entre les mains du même tiers est, devant un tribunal étranger, inopposable au débiteur saisi, et sauf renonciation expresse et irrévocable du débiteur à poursuivre le tiers » (Sénat, séance du 7 juillet 2016 : JO Sénat 8 juill.

2016, p. 12546-12547). Cette solution visait à protéger les entreprises françaises qui ont des dettes fiscales et sociales envers des États étrangers contre les risques d'un double paiement (rappr. R. Bismuth, Expanding Immunity from Execution Through the Backdoor : The French Example, in R. Bismuth et a., Sovereign Immunity under Pressure : Springer, 2022, p. 449-473).

Dans tous ces cas, l'insaisissabilité des biens régaliens de l'État étranger deviendrait indépendante du régime des immunités d'exécution (rappr. Cass. 1re civ., 12 mai 2021, n° 19-13.853, Commisimpex ; JDI 2022, p. 157, note D. Cohen, sur l'insaisissabilité des biens des banques centrales). L'insaisissabilité des biens régaliens des États étrangers traduirait ainsi le droit-devoir international de l'État à son « autoconservation » (D. Alland, Th. Fleury Graff, Les limites de la renonciation par l'État à son immunité d'exécution : Rev. crit. DIP 2016, p. 1). En définitive, la renonciation à l'immunité d'exécution d'un État, même expresse et spéciale, n'autoriserait pas l'exécution contre ses biens régaliens.