

Minutes pratiques

> QUESTION/ RÉPONSE

Fiscal

Dispense de DMTG des dons et legs aux organismes européens d'intérêt général : expérience française

Inf. 10

LA QUESTION

Les organismes d'intérêt général déploient souvent leurs efforts au-delà des frontières, en particulier dans le domaine humanitaire ou de l'environnement. Au plan fiscal, que se passe-t-il en France, aujourd'hui, lorsqu'un résident gratifie un tel organisme établi dans un autre État européen ?

LA RÉPONSE

Si l'organisme européen est assimilable à un organisme français éligible, il peut prétendre à ce que les dons et legs qui lui sont faits soient exonérés de droits de donation ou de succession. Pour y parvenir, il est judicieux d'invoquer l'article 795-0 A, II du CGI mais il faut être patient...

Le cadre juridique

1. Dans son arrêt « van Hilten » (CJCE 23-2-2006 aff. 513/03 : RJF 5/06 n° 646), la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a jugé que les mutations à titre gratuit provenant de dons et de transmissions successorales relèvent de la libre circulation des capitaux. Depuis les arrêts « Stauffer » (CJCE 14-9-2006 aff. 386/04 : RJF 12/06 n° 1645) et « Persche » (CJCE 27-1-2009 aff. 318/07 : RJF 4/09 n° 416), le principe de non-discrimination fiscale des dons et legs au sein de l'Union européenne et de l'Espace économique européen s'impose clairement aux législateurs et aux juges des différents États membres. Dès lors qu'un organisme européen présente des caractéristiques similaires à celles qui sont exigées d'un organisme national (en particulier, en France, la



Isabelle Heuzé,
avocate aux barreaux
de Paris et Rotterdam,
associée du cabinet
I. H. Fiscal Plus B.V.

reconnaissance d'utilité publique et des activités correspondant à celles visées aux articles 794 et 795 du CGI) pour bénéficier, notamment, d'une exonération des droits de donation ou des droits de succession, cet organisme a droit à un traitement fiscal identique dans l'État de résidence du donateur ou du testateur.

2. Suite à ces arrêts, la France, comme d'autres États membres, a dû modifier sa législation fiscale pour la rendre conforme aux principes de libre circulation des capitaux et de non-discrimination. Cette modification a pris un temps certain, puisqu'elle n'est formellement entrée en vigueur que le 1^{er} janvier 2015, lorsque l'article 795-0 A fut introduit dans le CGI (Loi 2014-1655 du 29-12-2014 art. 61), à la suite des articles 794 et 795

qui prévoient les exonérations applicables aux organismes français. La Commission européenne avait dû initier une procédure en manquement contre la France en 2011 pour obtenir cette modification du droit interne. La CJUE, elle, a précisé – pour autant que cela semblait encore nécessaire – que même avant la modification formelle de sa législation, la France était déjà tenue de ne pas enfreindre la libre circulation des capitaux en matière de philanthropie (CJUE 16-7-2015 aff. 485/14 : RJF 11/15 n° 973).

3. En vertu de l'article 795-0 A du CGI (dont les conditions d'application ont été précisées par un décret 2015-442 et un arrêté FCPE1507473A en date du 17 avril 2015), deux procédures coexistent en France pour permettre à un organisme européen de demander à bénéficier d'une exonération de droits de succession ou de donation. L'organisme peut demander un agrément préalable au bureau des agréments à Paris (CGI art. 795-0 A, I). En l'absence d'agrément préalable, lorsqu'il apparaît qu'un testament le désigne comme légataire (ou qu'un don lui est destiné), l'organisme peut également invoquer l'exonération dans le cadre du dépôt de la déclaration de succession ou de donation en France (CGI art. 795-0 A, II). Cette deuxième possibilité sera évoquée en premier, dans la mesure où, selon notre expérience, elle aboutit plus facilement que la première.

Demande d'exonération dans le cadre de la déclaration fiscale

4. L'organisme européen doit démontrer, dans le cadre du dépôt de sa propre déclaration de succession ou de donation en France (par son avocat conseil ou par le notaire en charge de la succession ou de la donation), qu'il remplit effectivement les conditions qui sont exigées des organismes français bénéficiaires de cette exonération. Pour ce faire, l'organisme doit joindre à sa déclaration les justificatifs suivants, traduits en français (CGI ann. III art. 281 K et 281 M, II) :

- le texte de ses statuts et une preuve de son immatriculation;
- des informations précises sur les modalités de son administration, en ce compris la façon dont ses administrateurs et ses salariés sont rémunérés;
- les rapports d'activité des trois exercices précédents (pour information sur les activités réelles de l'organisme);
- les comptes sociaux des trois exercices précédents (informations financières);
- une attestation ou tout autre document officiel émanant de son État de résidence expliquant le régime fiscal de faveur dans cet État.

5. L'inspecteur en charge du traitement de la déclaration de succession ou de donation (qui relève habituellement de la direction des finances publiques compétente du lieu du domicile du défunt ou du donateur) peut poser des questions complémentaires. Si les conditions légales lui semblent alors effectivement remplies par analogie par l'organisme européen, l'inspecteur délivre le certificat de non-exigibilité des droits qui permet au notaire de procéder à la délivrance formelle du legs, voire du don. Au cas où un désaccord persiste et où l'inspecteur

refuse de délivrer ce certificat, sa décision peut être contestée, dans le cadre d'un recours gracieux puis, le cas échéant, d'un recours devant le juge civil (le juge suprême serait donc la Cour de cassation et non le Conseil d'État).

6. Nous avons récemment testé cette procédure pour un legs consenti à la fondation néerlandaise de protection des animaux «Stichting AAP». Il nous a fallu quasiment une année, une fois la déclaration de succession et ses annexes déposées, pour obtenir le certificat de non-exigibilité. Le dossier a d'abord été égaré dans le cadre d'un déménagement interne des services de l'enregistrement. Puis il a fallu persuader l'inspecteur que nous souhaitons nous placer dans le cadre de l'article 795-0 A, II du CGI. Ensuite, il a fallu répondre à ses questions, en complétant les justificatifs déjà envoyés d'une lettre officielle de l'administration fiscale néerlandaise confirmant le statut néerlandais d'utilité publique, ainsi que d'une attestation du commissaire aux comptes néerlandais certifiant que les ressources de l'organisme sont réellement affectées à la protection des animaux. À ce stade, l'inspecteur a transmis le dossier à un supérieur hiérarchique qui a commencé par adresser une proposition de rectification, en calculant des droits de succession au taux de 60 %, au motif que l'article 795-0 A du CGI n'était pas encore en vigueur à la date du décès du testateur. Il a alors fallu trois mois supplémentaires pour que ce supérieur reconnaisse l'applicabilité de l'arrêt de la CJUE précité du 16 juillet 2015 et valide enfin l'exonération totale des droits de succession.

La procédure devant le ministère de l'intérieur

7. Indépendamment de cette procédure fiscale qui, comme nous venons de le voir, peut prendre en pratique de nombreux mois, il convient également de souligner que, lorsque le don ou le legs porte sur des «biens français» (en premier lieu sur des liquidités disponibles sur un compte bancaire en France), la libéralité doit faire l'objet d'une déclaration distincte auprès du ministère de l'intérieur (C. civ. art. 910, III; Décret 2012-377 du 19-3-2012). Ce dernier — qui étudie le dossier avec le ministère des affaires européennes — dispose d'un délai de 12 mois pour éventuellement s'opposer à la libéralité, au motif qu'elle serait contraire à l'ordre public français. Cette procédure non fiscale n'est pas détaillée davantage dans le cadre de cet article. On peut toutefois se demander si elle ne constitue pas une autre entrave injustifiée à la liberté de circulation des capitaux dans l'Union européenne du XXI^e siècle...

La procédure de demande d'agrément préalable

8. L'article 795-0 A du CGI permet également à un organisme européen de demander un agrément au bureau des agréments avant toute acceptation de don ou de legs fait par un résident fiscal français. Les conditions formelles à respecter pour déposer une telle demande, en particulier les pièces à y joindre, sont plus ou moins les mêmes que celles demandées dans le cadre de la procédure hors agrément (voir n° 4). La préparation du dossier à adresser en double exemplaire au bureau des agréments prend beaucoup de temps, notamment pour la traduction des justificatifs à joindre.



Une procédure qui peut prendre en pratique de nombreux mois



9. Le bureau des agréments doit en principe accuser rapidement réception du dossier et dispose d'un délai de six mois pour étudier la demande et y répondre formellement par écrit. Si le bureau ne répond pas dans ce délai, ou s'il n'accorde pas l'agrément demandé, l'organisme européen peut déposer un recours contre sa décision (éventuellement tacite) de rejet directement devant le Conseil d'État. À cette heure, il semble que cette procédure n'ait que très rarement abouti de manière positive si l'on en juge par la liste des « organismes européens agréés » publiée sur le site www.impots.gouv.fr : seuls quatre organismes (allemand, luxembourgeois et polonais) auraient à ce jour été agréés en matière de droits de donation ou de succession.

10. Nous avons déposé une telle demande d'agrément en décembre 2015 pour la fondation humanitaire néerlandaise « War Child » (organisme financé principalement par des fonds structurels alloués par la Commission européenne, les Nations unies, notamment l'Unicef, et le ministère néerlandais des affaires étrangères). Pendant cinq mois, le bureau des agréments n'a pas accusé réception, puis, après relance, il a réclamé le renvoi de la demande en trois exemplaires, ce qui était manifestement contraire à l'arrêt du 17 avril 2015. Ce n'est qu'après le dépôt d'une plainte auprès de la Commission européenne que le bureau a consenti à étudier la demande. Il n'a finalement accordé qu'un agrément partiel, pour la déductibilité des dons à l'égard des donateurs français, mais a refusé d'approuver l'exonération de droits de mutation à titre gratuit, pour deux motifs arbitraires et en contradiction manifeste avec la reconnaissance de la déductibilité. Selon lui, d'une part, une fondation néerlandaise n'est pas constituée selon la même procédure qu'une fondation française — sans que nous soit expliqué en quoi cela constituerait un obstacle — et, d'autre part, l'État néerlandais ne superviserait pas suffisamment les organismes d'utilité publique aux Pays-Bas — jugement général non motivé.

11. Outre les dispositions spécifiques des conventions fiscales bilatérales, la directive fiscale européenne 2011/16/EU du 15 février 2011 permet à toute administration nationale, en cas de doutes, d'interroger l'administration fiscale d'un autre État membre, en particulier celle du siège de l'organisme concerné, afin d'obtenir des réponses concrètes à des questions concrètes. Il ne semble malheureusement pas que l'administration française envisage d'y recourir dans le cadre de l'application de l'article 795-0 A du CGI. S'agissant de notre demande pour la fondation « War Child » et sur la suggestion de la Commission européenne elle-même, nous avons initié une procédure européenne de médiation appelée « Solvit », à l'issue de laquelle la Direction de

la législation fiscale (saisie dans ce cadre par le ministère néerlandais des affaires économiques) a maintenu la décision de rejet partiel du bureau des agréments sans la motiver davantage.

12. Cette position du bureau des agréments aboutit selon nous à disqualifier toutes les fondations de droit néerlandais, sans discussion possible avec l'administration. Elle ne semble pas conforme au droit et à la jurisprudence européens et est, de plus, contraire à plusieurs décisions récentes rendues par les services fiscaux qui sont en charge du traitement des déclarations de successions.

Demande de dégrèvement de droits acquittés par le passé

13. En effet, outre la confirmation de l'exonération récemment obtenue pour la fondation néerlandaise AAP (voir n° 6), nous avons également obtenu des dégrèvements totaux de droits dans un dossier plus ancien. Sur le fondement de l'arrêt précité de la CJUE du 16 juillet 2015, il est parfois encore possible de

demande un dégrèvement (voire un dégrèvement amiable) pour des droits de mutation à titre gratuit qui auraient été prélevés à tort sur des dons ou des legs à des organismes européens avant la modification effective de la loi fiscale française — lorsque ces organismes sont effectivement comparables à des organismes français exonérés. Nous avons traité un tel dossier de réclamation pour lequel une direction régionale des finances publiques a accepté, en 2016, de restituer la totalité

des droits de succession qui avaient été prélevés par le notaire français (au tarif de 45 %) sur trois legs consentis à trois organismes reconnus d'utilité publique aux Pays-Bas (dont La Croix Rouge néerlandaise), à la suite du décès d'un testateur intervenu en France en 2008. Dans ce dossier, l'administration fiscale française n'avait jamais répondu à la réclamation pour le remboursement des droits qui avait été déposée par le notaire à la demande de l'organisme concerné...

Conclusion

14. Alors qu'un legs à un organisme reconnu d'utilité publique en France est délivré sans difficulté juridique par le notaire et que son exonération fiscale est rapidement confirmée par l'administration, l'exonération portant sur un don ou un legs à un organisme européen est souvent subordonnée au bon vouloir de l'autorité publique française, ainsi qu'à une longue et coûteuse procédure fiscale pour obtenir la reconnaissance effective du droit à un traitement fiscal identique. Nous plaignons pour que l'État français fasse preuve de davantage d'ouverture d'esprit et d'efficacité dans le traitement des demandes en la matière.



Cette position aboutit à disqualifier toutes les fondations de droit néerlandais



➤ **Le conseil :** Trois ans après l'introduction de l'article 795-0 A dans le CGI, la pratique révèle qu'obtenir un agrément préalable pour un organisme européen semble encore quasiment impossible. En revanche, une demande d'exonération bien documentée dans le cadre du dépôt, au cas par cas, d'une déclaration française de succession ou de donation a plus de chances d'aboutir, même si, souvent, le notaire français et les services de l'enregistrement doivent être guidés pour appliquer correctement la loi fiscale dans le contexte européen.