

PHILANTHROPIE

10 Cas pratique : aspects juridiques et fiscaux de la philanthropie dans un contexte international



PASCAL JULIEN SAINT-AMAND
*notaire associé
président du groupe Althémis
président du réseau international
Lexunion*



BERTRAND SAVOURÉ
*notaire associé
vice-président du groupe Althémis*



GUILLAUME ETAIN
*département Clientèle
internationale, Althémis*



EUGÉNIE GUICHOT
*département Clientèle
internationale, Althémis*

Un nombre croissant de personnes souhaitent intégrer une dimension philanthropique à leur organisation patrimoniale. Néanmoins, l'apparition de plus en plus fréquente d'éléments d'extranéité peut venir remettre en cause le traitement favorable réservé à ces libéralités dans un cadre interne. Les 11^e Rencontres internationales Althémis¹ ont donc été l'occasion de s'interroger sur les conséquences civiles et fiscales d'une donation à un organisme sans but lucratif dans un contexte international.

1 - Monsieur Maxime Müller est un citoyen suisse de 65 ans. Il vit en concubinage avec Madame Marguerite Bernasconi, citoyenne suisse également. Monsieur Müller et Madame Bernasconi ont eu 3 enfants, désormais tous majeurs. Une

opportunité professionnelle au sein d'une société française s'étant présentée à Monsieur Müller, lui et sa famille ont quitté leur Suisse natale pour venir s'installer en France au début des années 1990. Monsieur Müller a rapidement gravi les échelons de la société française qui a, de plus, connu une forte croissance. Fort de sa réussite professionnelle, il est aujourd'hui à la tête d'un patrimoine mobilier et immobilier conséquent, réparti entre la France et la Suisse.

1. Ce sujet a été abordé lors des 11^e Rencontres internationales Althémis, qui se sont tenues à Paris le 12 octobre 2023. Plus d'informations : www.rencontres-althemis.com

2 - Proche de la retraite (qu'il envisage de passer au soleil, pourquoi pas en Espagne ou en Italie), Monsieur Müller réfléchit à la transmission de son patrimoine. Considérant qu'il a amplement aidé ses enfants au cours de leurs études et que sa compagne détient un patrimoine personnel suffisant pour la mettre à l'abri du besoin, il souhaite faire profiter dès à présent la collectivité de sa réussite. N'oubliant pas ses racines, il envisage de consentir une donation portant sur une partie substantielle de son patrimoine à une fondation suisse (ci-après, « la Fondation suisse »), dans laquelle il a été bénévole durant sa jeunesse. Cette fondation, dont le siège est à Zürich, a pour mission de veiller à la sauvegarde de l'environnement et à la défense des animaux sauvages dans le canton du Zürich, ainsi que la sensibilisation du grand public à cette cause. La donation envisagée porterait sur des biens immobiliers français, une somme d'argent détenue en France et des valeurs mobilières suisses.

Monsieur Müller nous consulte afin que nous l'accompagnions dans son projet philanthropique et que nous procédions à la rédaction de l'acte de donation au profit de la Fondation suisse. Nous évoquerons ci-dessous les aspects juridiques et fiscaux qui doivent être portés à son attention.

1. Aspects juridiques de la donation envisagée

3 - Afin d'assurer la validité de l'acte de donation reçu, nous devons notamment contrôler la capacité des contractants. Les conséquences successorales de la donation devront également être envisagées. Dans un contexte international, ces questions délicates ne pourront être traitées qu'en travaillant main dans la main avec un juriste du pays concerné.

A. - Capacité à recevoir de la Fondation suisse

4 - Nous supposerons ici que Monsieur Müller dispose de sa pleine capacité et peut donc librement consentir la donation envisagée. Il convient également de s'assurer que le bénéficiaire de la libéralité a la capacité de l'accepter. Déterminer la capacité d'accepter une libéralité d'une personne morale étrangère implique de se pencher sur la règle de conflit de lois en la matière, puis sur le contenu de la loi applicable. Enfin, l'attention de la Fondation suisse devra être attirée sur l'obligation déclarative qui pèsera sur elle à la suite de la donation.

1° Loi applicable à la capacité de recevoir de la Fondation suisse

5 - **Détermination de la loi applicable.** – L'état et la capacité des personnes morales sont régis, comme ceux d'une personne physique, par leur loi nationale (loi du pays dans lequel la personne morale a son siège). Aussi, c'est à la loi suisse (pays dans lequel la Fondation a son siège) qu'il revient de déterminer si la Fondation a la personnalité morale et la capacité de recevoir une libéralité².

2. M. Revillard, *Droit international privé et européen : pratique notariale*, p. 906, § 1494.

6 - **Contenu de la loi applicable.** – Après avoir déterminé la loi applicable à la capacité de recevoir de la Fondation, il convient de nous assurer du contenu de cette loi. Or, en tant que notaires français, même familiers des règles de droit international privé, nous ne saurions nous prononcer sur le contenu d'une loi étrangère. Nous devons donc solliciter un avis juridique auprès d'un correspondant suisse de confiance afin de connaître le contenu de la loi suisse en la matière et nous assurer de la capacité de la Fondation suisse à recevoir une libéralité.

Sous réserve des spécificités du dossier, les points suivants devront en tout état de cause être abordés dans l'avis juridique³ demandé à notre correspondant :

- confirmation du fait que la Fondation suisse existe bien au sens du droit applicable ;
- confirmation du fait que la Fondation suisse est régulièrement constituée, immatriculée/enregistrée ;
- confirmation du fait que la Fondation suisse a la personnalité juridique ;
- confirmation du fait que la Fondation suisse a la capacité juridique de recevoir des libéralités ;
- confirmation des pouvoirs du représentant de la Fondation suisse pour valablement engager ladite Fondation pour accepter la libéralité.

2° Déclaration au ministère de l'Intérieur français

7 - **Déclaration administrative.** – Le fait que la Fondation suisse soit capable de recevoir une libéralité selon le droit suisse ne la dispense pas de l'obligation déclarative prévue par l'article 910 du Code civil, sur laquelle l'attention de Monsieur Müller et de la Fondation suisse devra être attirée. L'article 910 du Code civil dispose que les libéralités consenties à des établissements étrangers habilités par leur droit national à recevoir des libéralités sont acceptées librement par ces établissements, sauf opposition formée par l'autorité compétente.

Le décret n° 2007-807 du 11 mai 2007⁴ précise les conditions de cette obligation déclarative. Son article 6-1 précise le champ d'application de la déclaration au ministère de l'Intérieur. En l'espèce, la donation envisagée par Monsieur Müller sera assujettie à l'obligation déclarative si :

- elle porte sur des biens immobiliers situés en France ;
- ou si la loi française a été choisie par les parties pour régir la donation ;
- ou si, en l'absence de choix de loi, le donateur est domicilié en France ou que l'acte a été établi en France.

Dans la mesure où Monsieur Müller envisage de transmettre un bien immobilier français à la Fondation suisse, la donation devra nécessairement faire l'objet d'une déclaration au ministère de l'Intérieur.

8 - Cette déclaration au ministère de l'Intérieur interviendra après la réalisation de la donation et incombera au manda-

3. *Rapport du 115^e Congrès des notaires : Pratique de la legal opinion*, p. 460

4. *D. n° 2007-807, 11 mai 2007, relatif aux associations, fondations, congrégations et établissements publics du culte et portant application de l'article 910 du Code civil.*

taire de la Fondation suisse désigné selon la loi suisse. Elle devra être effectuée par courrier recommandé avec demande d'avis de réception⁵ et devra être accompagnée des documents suivants⁶ (traduits en français par un traducteur assermenté le cas échéant) :

- une copie de l'acte de donation ou, à défaut, la justification de la libéralité ;
- le cas échéant, toute estimation de la valeur de la libéralité ;
- la justification de l'acceptation de la libéralité par l'établissement étranger ainsi que, le cas échéant, la justification de l'aptitude de l'établissement bénéficiaire à en exécuter les charges ou à en satisfaire les conditions compte tenu de son objet statutaire ;
- la procuration à une personne nommément désignée par l'établissement étranger pour accomplir les formalités en France ou la justification de la nomination d'un mandataire désigné selon la loi étrangère ;
- les statuts de l'établissement étranger bénéficiaire, déclarés ou approuvés conformément à son droit national, et tout document officiel attestant que l'établissement est habilité par son droit national à recevoir des libéralités.

À la réception du dossier complet, le ministre de l'Intérieur adressera au mandataire de la Fondation suisse un accusé de réception mentionnant la date de réception du dossier et la date à laquelle, à défaut de décision expresse, l'absence d'opposition sera acquise. Le ministre de l'Intérieur dispose pour statuer d'un délai de 12 mois à compter de la date de l'accusé de réception.

9 - Les sanctions de l'absence de déclaration de l'existence de la libéralité au ministère de l'Intérieur ne sont pas précisées par les textes. Néanmoins, le droit de propriété de la Fondation suisse sur les biens situés en France sera susceptible d'être remis en cause, tant que l'absence d'opposition du ministère de l'Intérieur ne sera pas acquise.

B. - Conséquences successorales d'une donation au profit de la Fondation suisse

10 - Monsieur Müller nous indique que ses enfants « à qui il a transmis ses valeurs », soutiennent pleinement son projet philanthropique. Il s'est assuré de leur adhésion en les familiarisant très tôt avec la Fondation et sa mission au cours de vacances familiales en Suisse. À sa grande surprise, les plus grandes réticences à son projet proviennent finalement de son notaire. Nous avons, en effet, souligné l'importance d'une sécurisation des conséquences successorales de la donation envisagée. Nous avons d'ailleurs été soutenus sur ce point par la Fondation suisse, cette dernière considérant qu'il lui serait extrêmement préjudiciable de devoir rembourser les héritiers de Monsieur Müller d'une donation réalisée plusieurs années auparavant.

Afin de sécuriser la donation envisagée au profit de la Fondation suisse, il conviendra de vérifier l'adéquation de la donation par rapport à la liberté testamentaire conférée par la loi successorale applicable et d'envisager la conclusion d'un pacte successoral.

1° Question de la réserve héréditaire

11 - **Domaine de la loi successorale.** – La donation consentie par Monsieur Müller aura des conséquences lors du règlement de sa succession. En effet, cette donation sera prise en compte pour déterminer si une atteinte a été portée aux droits de ses héritiers réservataires. Dans un contexte international, l'existence d'une part successorale réservée au profit de certains héritiers, le montant de cette part, comme les règles applicables à la réduction des libéralités, relèvent de la loi successorale⁷.

12 - **Règles de conflit de lois.** – D'un point de vue français, la loi successorale sera déterminée au regard des dispositions du règlement Successions⁸. Celui-ci prévoit l'application de la loi successorale de la dernière résidence habituelle du défunt⁹, mais offre la possibilité d'effectuer par testament un choix en faveur de sa loi nationale (« *professio juris* »)¹⁰.

La Suisse, État tiers à l'Union européenne, appliquera ses propres règles de conflit de lois. Ces règles sont prévues par la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987, dont les dispositions sont proches des règles européennes. Aussi, une *professio juris* effectuée en vertu du règlement Successions sera reconnue en Suisse, sous réserve de certaines exceptions (non applicables en l'espèce)¹¹.

La succession de Monsieur Müller sera donc régie par la loi française si sa résidence habituelle se trouve en France au jour de son décès, sauf s'il a effectué par testament un choix de loi en faveur de la loi suisse, loi de sa nationalité.

13 - **Droit comparé.** – Au regard de l'option ouverte à Monsieur Müller entre la loi française et la loi suisse, il convient d'effectuer, avec l'aide de notre correspondant suisse, une comparaison des droits réservataires prévus par ces deux lois. L'objectif sera de déterminer si l'une des deux lois se trouve plus en adéquation avec le projet philanthropique de Monsieur Müller. À titre liminaire, on remarque que la loi française et la loi suisse prévoient toutes deux une réserve héréditaire au profit des descendants.

14 - En France, le montant de la réserve héréditaire varie selon le nombre d'enfants du défunt. Elle s'élève aux trois quarts de la masse successorale en présence de trois enfants. Selon la loi française, la réserve individuelle de chaque enfant de Monsieur Müller s'élèverait donc à un quart de son patrimoine successoral et la quotité dont il pourrait librement disposer s'élèverait également à un quart.

5. À adresser à l'adresse suivante « Ministère de l'Intérieur – Direction des Libertés publiques et des affaires juridiques – Sous-Direction des Libertés Publiques Bureau des associations et fondations Place Beauvau 75008 PARIS cedex 08 »

6. D. n° 2007-807, 11 mai 2007, art. 6-2, II.

7. Règl. (UE) n° 650/2012, 4 juill. 2012, art. 23.2 (h) et (i).

8. Règl. (UE) n° 650/2012, 4 juill. 2012.

9. Art. 21 du règlement Successions.

10. Art. 22 du règlement Successions.

11. Loi fédérale sur le droit international privé, 18 déc. 1987, art. 91.

15 - En Suisse, la part réservée à chaque enfant s'élève à une fraction de sa part légale. Depuis une réforme entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2023, cette fraction est passée de 3/4 à 1/2 de la part légale des descendants¹². Cette réforme a donc eu pour effet d'accroître la liberté de disposer du testateur. Selon la loi suisse, la réserve individuelle de chaque enfant de monsieur Müller s'élèverait donc à un sixième de son patrimoine successoral¹³ et la quotité dont il pourrait librement disposer s'élèverait à la moitié du patrimoine successoral.

Depuis la réforme du droit successoral suisse, la liberté de disposer accordée par la loi suisse est donc plus importante que celle octroyée par la loi française, ce qui pourrait favoriser un choix en faveur de cette loi.

16 - Stabilisation de la loi successorale. – En permettant de déroger à l'application de la loi de la dernière résidence habituelle du défunt, le choix de la loi successorale (*professio juris*) permet de stabiliser la loi applicable à la succession, même en cas d'installation du disposant dans un nouveau pays. Cette stabilisation est certaine, si la dernière résidence habituelle se situe dans un pays signataire du règlement Successions ou dans tout pays reconnaissant la *professio juris*. Au-delà de la plus grande liberté testamentaire octroyée par la loi suisse, la régularisation d'une *professio juris* permettrait donc de stabiliser la loi successorale.

La régularisation d'un choix de loi en faveur de la loi suisse assurera donc la stabilité dans le temps de la loi applicable à la succession de Monsieur Müller, même si ce dernier venait à s'installer en Espagne ou en Italie¹⁴ entre la donation et son décès.

2° Question des pactes sur successions futures

17 - En droit français comme en droit suisse, l'atteinte à la réserve héréditaire s'apprécie par rapport à la valeur au jour du décès du patrimoine du défunt et des biens qu'il a donnés de son vivant. Le fait que le montant transmis à la Fondation suisse soit inférieur, au jour de la donation, à la quotité disponible prévue par la loi successorale applicable ne suffit donc pas à sécuriser totalement la donation, nul ne pouvant prédire la façon dont la valeur des biens donnés à la Fondation et la valeur du patrimoine de Monsieur Müller évolueront.

Cependant, certaines législations autorisent la conclusion de pactes successoraux, aux termes desquels tout ou partie des héritiers réservataires renoncent, du vivant du disposant, à leur réserve ou à agir en réduction en cas d'atteinte à cette dernière. Si les enfants de Monsieur Müller donnent leur accord, un tel pacte pourrait sécuriser la transmission à titre gratuit réalisée au profit de la Fondation.

18 - Loi applicable aux pactes successoraux. – D'un point de vue français, les pactes successoraux entrent dans le champ d'application du règlement Successions. Le règlement soumet la recevabilité, la validité au fond et les effets contraignants entre les parties (y compris en ce qui concerne les conditions de sa dissolution) d'un pacte successoral à la loi successorale hypothétique¹⁵. Par loi successorale hypothétique, on entend la loi successorale qui aurait été applicable si la personne dont la succession est concernée par le pacte, était décédée au jour de sa conclusion (donc selon le cas de figure, la loi de la résidence habituelle au jour de la conclusion du pacte ou la loi nationale si une « *professio juris* » a été régularisée auparavant). L'intérêt de ce rattachement hypothétique est d'assurer la recevabilité et la validité du pacte successoral, malgré un changement ultérieur de résidence habituelle. Le règlement permet également à la personne dont la succession est concernée de choisir sa loi nationale pour régir le pacte successoral¹⁶, ce qui offre une possibilité de rattachement à la loi nationale dans l'hypothèse où une « *professio juris* » n'a pas été régularisée avant la conclusion du pacte.

La loi française (loi successorale hypothétique à défaut de choix de loi) ou la loi suisse (loi successorale hypothétique en présence d'un choix de loi global antérieur ou spécifique au pacte) pourrait dès lors être applicable à un pacte concernant la future succession de Monsieur Müller. Reste à savoir si l'une de ces lois permet la conclusion d'un pacte lui permettant d'atteindre son objectif

19 - Pactes successoraux. – En droit suisse, où les pactes successoraux sont admis de longue date, un héritier réservataire peut renoncer par contrat à tout ou partie de son droit à prendre part à la succession future du disposant (il renonce de ce fait à une éventuelle action en réduction)¹⁷. En France, les pactes sur successions futures sont en principe prohibés (*C. civ.*, art. 722), sous réserve des exceptions prévues par la loi. Parmi celles-ci figure la possibilité pour un héritier réservataire de souscrire une renonciation anticipée à l'action en réduction (RAAR) au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires déterminés (*C. civ.*, art. 929). Dans notre cas de figure, il apparaît donc que la loi française comme la loi suisse pourrait permettre à Monsieur Müller d'atteindre son objectif.

20 - Harmonisation de la loi applicable à la succession et au pacte. – Malgré l'existence d'une règle de conflit de lois propre aux pactes sur succession future dans le règlement Successions, l'importance d'une coordination avec la loi successorale « globale »¹⁸ ne doit pas être négligée. En effet, certains auteurs considèrent qu'un pacte successoral, valable selon la loi successorale hypothétique, pourrait ne pas produire ses pleins effets, si la loi successorale « globale » ne prévoit

12. *Rencontres internationales Althémis – Réforme du droit successoral suisse.* – ENTRETIEN AVEC – Entretien par Philippe Fresard et Julien Schlaeppli : RFP 2023, dossier 2. Maître Philippe FRESARD et maître Julien SCHLAEPPI sont respectivement coordinateur et membre du réseau notarial suisse swisNot. www.swisnot.ch/

13. En l'absence de conjoint survivant, la part légale des enfants serait d'un tiers chacun. Le concubin n'est pas un héritier légal.

14. Ces deux pays sont signataires du règlement Successions. S'il s'agit d'un État tiers à l'Union européenne, vérifier la reconnaissance du choix de loi.

15. Art. 25.1 du règlement Successions, le paragraphe 2 prévoit une règle de conflit de lois spécifique aux pactes successoraux qui concernent la succession de plusieurs personnes.

16. Art. 25.3 du règlement Successions.

17. Fiche pratique Lexis 360, Suisse, Marjorie Devisme : www.lexis360intelligence.fr/fiches-pratiques/document/FP_FP-617129_OKTO?source=navigation&source_nav=navigation#etl_title_0

18. Telle que désignée aux articles 21 et 22 du règlement Successions.

pas la possibilité de renoncer par anticipation à sa réserve héréditaire¹⁹. En outre, même si la loi successorale « globale » permet de renoncer par anticipation à la réserve, il sera en pratique plus aisé de faire produire ses pleins effets à un pacte si la même loi est applicable à sa validité et à ses conséquences successorales.

Par conséquent, si Monsieur Müller désigne la loi suisse afin de régir sa succession, notre préconisation sera d'opter pour un pacte successoral également régi par le droit suisse.

2. Aspects fiscaux de la donation envisagée

21 - Pour le volet fiscal du dossier, Monsieur Müller nous assure dès le premier rendez-vous que la situation est des plus simples. Il a pris attache, il y a quelques semaines, avec le responsable de la Fondation suisse. Ce dernier lui a confirmé qu'en vertu de son but d'utilité publique, la Fondation a été libérée de l'impôt cantonal, de l'ensemble des impôts communaux, ainsi que de l'impôt fédéral direct. Dès lors, l'absence d'imposition en France lui semble acquise, après tout « la philanthropie ne connaît pas de frontières ».

Il nous appartient de tempérer l'enthousiasme de Monsieur Müller. Il n'est en effet pas certain que la donation qu'il entend consentir bénéficie d'une exonération de droits de donation français, malgré l'exonération d'impôt cantonal suisse accordée à la Fondation. La législation en la matière étant complexe, nous présenterons l'environnement fiscal français, avant d'analyser si la Fondation suisse peut, dans cet environnement, bénéficier d'une exonération de droits de donation français.

A. - Environnement fiscal français des transmissions à titre gratuit au profit des organismes sans but lucratif

1° Territorialité des droits de mutation à titre gratuit français

22 - Les règles de territorialité des droits de mutation à titre gratuit français sont prévues par l'article 750 ter du CGI. Elles s'appliquent sous réserve de l'existence d'une convention fiscale internationale. En l'espèce, il n'existe pas de convention fiscale entre la France et la Suisse en matière de droits de donation²⁰. Les critères de territorialité de l'article 750 ter du CGI sont donc applicables à la transmission envisagée par Monsieur Müller.

23 - Pour mémoire, ces critères sont les suivants :

	Donateur		
		Résident de France	Non-résident de France
Donataire	Résident de France	CGI art. 750 ter, 1 Imposition des biens mondiaux.	CGI art. 750 ter, 3 Imposition des biens mondiaux. Si le donataire est résident de France et l'a été pendant au moins 6 ans au cours des 10 années précédant la donation (sinon imposition des biens français uniquement)
	Non-résident de France		CGI art. 750 ter, 2 Imposition des biens français uniquement

24 - La donation envisagée par Monsieur Müller, résident fiscal de France, au profit d'une personne morale non-résidente entre pleinement dans le champ des droits de mutation à titre gratuit français, qu'elle ait pour objet des biens situés en France ou hors de France. Dès lors, sauf à pouvoir bénéficier d'un régime fiscal de faveur français, la donation consentie par Monsieur Müller à la Fondation suisse sera assujettie aux droits de donation français à un taux de 60 % (transmission entre personnes non-parentes (CGI, art. 777).

2° Régime fiscal de faveur pour les transmissions à titre gratuit au profit d'organismes sans but lucratif

25 - **Personnes morales et organismes situés en France.** – Le droit français prévoit un dispositif d'exonération totale et de plein droit des transmissions à titre gratuit au profit d'organismes dont le siège est situé en France. Il s'agit des organismes listés aux articles 794 et 795 du CGI, parmi lesquels sont notamment mentionnés les établissements d'utilité publique et d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à l'égalité entre les femmes et les hommes, à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises (CGI, art. 795, 2° et 200.1.b).

26 - **Personnes morales et organismes situés dans l'Union européenne (UE) ou l'espace économique européen (EEE).** – Depuis la création de l'article 795-0 A du CGI²¹, les organismes établis dans un État membre de l'Union européenne (UE) ou de l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales²² peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'une exonération de droits de mutation à titre gratuit.

19. A. Bonomi et P. Wautelet, *Le droit européen des successions* : Bruylant, 2^e éd., 2016, p. 438.

20. Il n'en existe pas non plus en matière de droits de succession, la convention fiscale franco-suisse du 31 décembre 1953 ayant cessé de produire effet à partir du 1^{er} janvier 2015, à la suite d'une dénonciation par la France.

21. L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, de finances rectificative pour 2014.

22. Islande, Liechtenstein, Norvège.

Afin de pouvoir revendiquer cette exonération, les organismes établis dans l'UE ou de l'EEE doivent :

- poursuivre des objectifs et présenter des caractéristiques similaires aux organismes de même nature dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées aux articles 794 et 795 du CGI ;

- affecter les biens reçus à des activités similaires à celles mentionnées aux articles 794 et 795 du CGI.

27 - Contrairement aux organismes dont le siège se situe en France, les organismes situés dans l'UE ou l'EEE ne bénéficient pas de plein droit du dispositif d'exonération et doivent obtenir une autorisation préalable de l'administration fiscale française. Il existe deux procédures à cet effet :

- la demande d'agrément, visée par le paragraphe I du 795-0 A du CGI, doit être effectuée préalablement à la réception de libéralités. En cas d'obtention, l'agrément permet à l'organisme de bénéficier d'une exonération de droits de mutation à titre gratuit pour une période de 3 ans ;

- la demande d'exonération, visée par le paragraphe II du 795-0 A du CGI, est faite simultanément à la réception d'une donation ou d'un legs. Si l'exonération est accordée, elle ne vaut que pour la libéralité pour laquelle elle a été obtenue.

28 - **Personnes morales et organismes étrangers situés hors de l'UE ou de l'EEE.** – Les organismes étrangers situés hors de l'UE ou de l'EEE ne peuvent revendiquer le bénéfice d'une exonération de droits de mutation à titre gratuit que s'ils sont établis dans un État avec lequel la France a conclu une convention internationale ou un accord particulier prévoyant un régime de réciprocité en la matière.

Il existe notamment un accord entre le Gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse agissant au nom de certains cantons suisses²³ en date du 30 octobre 1979, concernant le traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés (ci-après, l'Accord). L'Accord est applicable en l'espèce car le canton de Zürich, où est situé le siège de la Fondation suisse, y est partie.

L'article 1^{er} de l'Accord prévoit que pour bénéficier de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit français, un organisme suisse devra :

- avoir un but exclusivement désintéressé ;
- exercer une activité dans « *le domaine scientifique, artistique, culturel ou charitable* », sans que cette liste soit limitative ;

- avoir la même « *nature* » qu'un organisme pour lequel l'exonération aurait été admise, s'il avait été créé ou organisé en France.

29 - La doctrine de l'administration fiscale française précise toutefois que l'existence d'un régime de réciprocité ne dispense pas ces organismes de satisfaire aux conditions prévues au II de l'article 795-0 A du CGI²⁴. Comme pour les orga-

nismes situés dans l'UE ou l'EEE, l'exonération de droits de mutation à titre gratuit français des organismes établis hors de l'UE ou de l'EEE n'est pas acquise de plein droit. Il est donc logique que la doctrine de l'administration fiscale renvoie à une procédure lui permettant d'exercer son contrôle.

30 - Ce renvoi appelle néanmoins deux séries de remarques. Tout d'abord, cette doctrine de l'administration fiscale renvoie exclusivement au paragraphe II de l'article 795-0 A du CGI. Il convient d'en déduire qu'un organisme établi dans un État tiers à l'UE ou l'EEE, avec lequel il existe un accord de réciprocité, pourra bénéficier d'une exonération ponctuelle de droits de mutation à titre gratuit français (procédure d'exonération), mais pas d'un agrément lui permettant d'être exonéré pour une durée de 3 ans.

Par ailleurs, en renvoyant au paragraphe II de l'article 795-0 A du CGI, la doctrine de l'administration fiscale ne vise pas que la procédure d'exonération. Elle vise également les conditions qu'un organisme situé dans l'UE ou l'EEE doit satisfaire pour obtenir cette exonération. Or, si la condition tenant à la nature de l'organisme est commune à l'Accord et à l'article 795-0 A du CGI, celle d'affectation de l'objet de la libéralité à certaines activités est propre à l'article 795-0 A du CGI.

L'application de cet article, en vertu de la doctrine de l'administration fiscale française, ajoute donc une condition non prévue par la convention internationale franco-suisse. Cet ajout semble discutable au regard du principe de hiérarchie des normes, mais constitue la position actuelle de l'administration fiscale française. Il conviendra donc, dans la mesure du possible, de s'y conformer afin d'éviter tout risque de rejet de la demande d'exonération.

31 - Par conséquent, pour être exonérée de droits de donation français, la Fondation suisse devra satisfaire tant aux conditions de l'article 1^{er} de l'Accord que de l'article 795-0 A paragraphe II du CGI et présenter une demande d'exonération à l'administration fiscale française.

B. - Mise en œuvre du régime fiscal de faveur français au profit d'une Fondation suisse

32 - La mise en œuvre du régime fiscal de faveur français, dans le cadre d'une libéralité consentie à la Fondation suisse, implique de vérifier si elle peut satisfaire les conditions évoquées ci-dessus et de réunir l'ensemble des pièces nécessaires à la demande d'exonération.

1° Application des conditions d'exonération de droits de donation

33 - À titre liminaire, nous supposerons acquises les conditions prévues par l'Accord concernant le « *but exclusivement désintéressé* » et l'activité dans le domaine « *charitable* » de la Fondation suisse.

34 - **Nature comparable.** – L'Accord et l'article 795-0 A du CGI posent tous deux une condition de comparabilité de nature entre l'organisme étranger et un organisme qui serait exonéré de droits de mutation à titre gratuit en France, c'est-à-dire un des organismes listés aux articles 794 et 795 du CGI.

23. Zurich, Berne, Lucerne, Uri, Unterwald-le-Haut, Glaris, Zoug, Fribourg, Bâle Ville, Bâle-Campagne, Schaffhouse, Appenzell Rhodes-Extérieures, Appenzell Rhodes Intérieures, Saint-Gall, Grisons, Argovie, Thurgovie, Vaud et Neuchâtel.

24. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, 14 juin 2022, § 680.

Parmi l'ensemble de ces organismes, il nous semble que la Fondation suisse pourrait être comparée aux établissements d'utilité publique et d'intérêt général, exerçant une activité concourant à la défense de l'environnement naturel (CGI, art. 795, 2°)²⁵.

S'agissant de la reconnaissance d'utilité publique et du caractère d'intérêt général d'un organisme étranger, il convient de préciser que chaque pays a sa propre définition de ces notions. Aussi, le fait qu'un organisme soit considéré d'utilité publique ou comme remplissant une mission d'intérêt général dans son pays sera insuffisant. L'organisme étranger doit démontrer que, s'il avait été constitué en France, il aurait réuni les critères pour être considéré comme d'intérêt général et aurait pu obtenir avec succès la reconnaissance d'utilité publique.

35 - Rappel. – La notion d'intérêt général, au sens de l'article 200 du CGI, implique que l'organisme dont il est question²⁶ :

- n'exerce pas d'activité lucrative ;
- ait une gestion désintéressée ;
- et ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes.

Pour ce qui est des conditions permettant à une association ou une fondation française d'être reconnue d'utilité publique, elles ont été progressivement élaborées par la section de l'intérieur du Conseil d'État²⁷. À titre indicatif, l'administration française mentionne qu'une association française souhaitant être reconnue d'utilité publique doit remplir les conditions suivantes²⁸ :

- avoir une influence et un rayonnement qui dépasse le cadre local ;
- avoir un nombre minimum d'adhérents (au moins 200), une activité effective et une réelle vie associative (c.-à-d. une participation incontestable de la majorité des adhérents aux activités de l'association) ;
- avoir un fonctionnement démocratique et organisé en ce sens par les statuts ;
- avoir une solidité financière sérieuse (c.-à-d. un montant minimum de ressources annuelles de 46 000 €, un montant de subventions publiques inférieur à la moitié du budget et des résultats positifs au cours des 3 derniers exercices).

36 - La Fondation suisse ayant pour objet « *de veiller à la sauvegarde de l'environnement et à la défense des animaux sauvages dans le canton du Zürich, ainsi que la sensibilisation du grand public à cette cause* », il nous semble que la condition tenant à l'exercice d'une activité concourant à la défense de l'environnement naturel sera satisfaite sans difficulté (sous réserve que les activités de la Fondation se conforment effectivement à son objet). Elle devra encore démontrer à l'administration fiscale française qu'elle réunit les critères qui lui

permettraient, si elle avait été constituée en France, d'être considérée comme d'intérêt général et d'obtenir la reconnaissance d'utilité publique.

37 - Affectation à des activités comparables. – Enfin, les biens reçus par l'organisme étranger aux termes de la libéralité doivent être affectés à des activités similaires à celles mentionnées aux articles 794 et 795 du CGI.

Dans le cas de la Fondation suisse, l'exonération de la donation à venir sera donc subordonnée au fait que les différents biens transmis par Monsieur Müller soient affectés à la défense de l'environnement naturel.

Conseil pratique

La donation envisagée par Monsieur Müller sera assujettie aux droits de donation français, à un taux de 60 %, si la demande d'exonération n'est pas acceptée par l'administration fiscale. Au vu des enjeux fiscaux, nous recommandons donc à Monsieur Müller d'interroger l'administration fiscale, dans le cadre d'une procédure de rescrit, en amont de la donation. À cette occasion, il pourra demander une prise de position quant à la possibilité pour la Fondation suisse de bénéficier d'une exonération de droits de donation français.

2° Procédure de demande d'exonération

38 - Comme susmentionné, les organismes étrangers ne bénéficient pas de plein droit du dispositif d'exonération totale de droits de mutation à titre gratuit. Le bénéfice du régime fiscal de faveur sera donc subordonné à une réponse favorable de l'administration à la demande d'exonération présentée par la Fondation suisse.

Cette demande doit être formulée auprès du service compétent pour enregistrer l'acte de donation, dans un délai d'un mois à compter de la signature de l'acte, sous peine d'irrecevabilité de la demande²⁹.

39 - Afin de permettre à l'administration fiscale française de contrôler que l'ensemble des critères évoqués ci-dessus sont satisfaits, la demande d'exonération doit être accompagnée d'un certain nombre de pièces justificatives. Ainsi, la Fondation suisse devra donc fournir des pièces justificatives³⁰ relatives à :

- son identification (copie des statuts, document officiel attestant de son existence émanant de l'État dans lequel elle a son siège) ;
- à sa composition et à sa gestion (copie des délibérations d'assemblée générale relatives à la rémunération des dirigeants, copie des bulletins de salaire des principaux dirigeants, grille des salaires pour les autres salariés) ;
- à ses activités (rapports d'activité des 3 dernières années) ;
- à ses ressources (bilans et rapports financiers des 3 dernières années) ;

25. CGI, art. 795, 2° et 200.1.b. – BOI-ENR-DMTG-10-20-20, 14 juin 2022, § 20.

26. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, 14 juin 2022, § 310.

27. Les avis de la section de l'intérieur du Conseil d'État sont publiés deux fois par an sur le site du Conseil d'État : www.conseil-etat.fr

28. www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1131

29. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, 14 juin 2022, § 670. – Et CGI, art. 635, 1, 1° et 3° et 635, 2, 5.

30. CGI, ann. III, art. 281 M. – Et BOI-ENR-DMTG-10-20-20, 14 juin 2022, § 670.

- à son régime fiscal (attestation ou tout autre document officiel émanant de l'administration fiscale de l'État dans lequel elle a son siège, permettant d'établir l'éligibilité des dons, versements ou legs reçus par l'organisme à un dispositif fiscal en faveur du mécénat ou à un dispositif fiscal d'exonération de droits de mutation à titre gratuit).

Ces pièces justificatives devront, le cas échéant, être traduites en langue française (*CGI, ann. III, art. 281 K*) (par un traducteur assermenté pour plus de sécurité juridique) et apostillées.

Conseil pratique

Lorsque la procédure d'exonération (plutôt que l'agrément) est suivie, et comme l'acte de donation doit être enregistré dans le mois de sa signature, nous conseillerons à Monsieur Müller de se mettre en relation avec la Fondation suisse en amont de la donation afin de réunir l'ensemble des pièces nécessaires à l'instruction du dossier par l'administration fiscale française. De cette manière l'ensemble des pièces seront déposées en même temps que l'acte.