

20 Les libéralités consenties à des organismes étrangers d'intérêt général

Régime fiscal d'exonération asymétrique selon la localisation du bénéficiaire



EGLANTINE VRAIN

notaire associée,
responsable du département DIP,
Michelez notaires

Si la philanthropie internationale est en essor, sa reconnaissance fiscale demeure conditionnée à un cadre juridique rigoureux. Le droit français permet, sous conditions, l'exonération des droits de mutation à titre gratuit (DMTG) pour les dons et legs consentis à des organismes étrangers d'intérêt général. Toutefois, cette exonération varie sensiblement selon la localisation géographique du bénéficiaire : États membres de l'Union européenne (UE) et de l'Espace économique européen (EEE) d'un côté, pays tiers de l'autre. Cette disparité révèle une asymétrie du régime, tant dans les conditions d'éligibilité que dans les démarches à accomplir. À cela s'ajoute une contrainte transversale majeure : la difficile articulation entre les procédures civiles (*V. RFP, dossier 19*) et fiscales, qui impose une vigilance particulière pour sécuriser les transmissions.

1 - La circulation transfrontalière des libéralités progresse, portée par un contexte philanthropique mondialisé. Universités, fondations, hôpitaux, ONG... les bénéficiaires étrangers d'intérêt général sont de plus en plus souvent désignés dans les testaments ou bénéficient de donations impliquant des biens situés en France.

2 - Le droit fiscal français, historiquement centré sur des entités nationales, a été contraint de s'adapter à ces mouvements internationaux. Sous l'impulsion du droit de l'Union européenne, des mécanismes d'exonération ont été étendus aux organismes établis dans l'UE ou l'EEE, à condition qu'ils respectent certaines exigences (nature, finalité, affectation des biens, agrément ou équivalence).

3 - Pour les organismes établis dans des États tiers, le régime est plus restrictif : l'exonération de droits de mutation n'est envisageable que si un accord de réciprocité existe, généralement par le biais d'une convention fiscale internationale. Ce cadre, bien que justifié par la nécessité de contrôle, crée une

asymétrie de traitement selon le pays de localisation de l'entité bénéficiaire.

4 - Au-delà de ces différences de traitement, c'est la mise en œuvre pratique de l'exonération qui soulève de nombreuses difficultés : constitution du dossier fiscal, articulation avec la déclaration de succession, dépôt des pièces justificatives dans les délais légaux, et coordination avec la procédure administrative prévue à l'article 910 du Code civil.

5 - Cette complexité renforce la nécessité d'une approche rigoureuse et anticipée. Le bon usage de l'exonération passe par une parfaite connaissance des conditions applicables, des procédures à suivre, tout en intégrant les aléas juridiques et les contraintes pratiques qui subsistent.

6 - L'objet de cette étude est donc de présenter, de manière différenciée, les régimes applicables selon la localisation de l'organisme bénéficiaire, puis de revenir sur les contraintes transversales qui fragilisent la sécurisation de ces transmissions.

1. Organismes établis dans l'Union européenne ou l'Espace économique européen

7 - La création de l'article 795-0 A du CGI s'inscrit dans le prolongement de la jurisprudence européenne relative à la libre circulation des capitaux. Jusqu'en 2014, l'exonération de droits de mutation à titre gratuit prévue aux articles 794 et 795 du CGI était réservée aux seuls dons et legs consentis à des organismes français.

8 - Cette restriction a été jugée contraire au droit de l'Union par la CJUE¹, puis en 2015 dans une décision Commission européenne c/ France². Sans attendre une nouvelle condamnation, le législateur a modifié la législation par l'article 61 de la loi du 29 décembre 2014, étendant l'exonération aux dons et legs au profit d'organismes établis dans l'Union européenne, ou dans un État partie à l'Espace économique européen (Islande, Norvège, Liechtenstein) sous réserve qu'ils aient conclu avec la France une convention d'assistance administrative (CGI, art. 795-0 A, II).

9 - Cette réforme marque un tournant : il ne s'agit pas seulement d'un ajustement technique mais d'un alignement avec les principes de libre circulation des capitaux et de non-discrimination. Pour autant, l'exonération reste strictement encadrée par des conditions de comparabilité et par des procédures spécifiques, que nous analysons ci-après.

A. - Conditions de fond : la notion de « comparabilité »

10 - L'article 795-0 A du CGI repose sur un principe clé : l'exonération n'est pas un droit automatique, elle suppose que l'organisme étranger bénéficiaire présente une situation comparable³ à celle d'un organisme français éligible aux exonérations prévues aux articles 794 et 795 du CGI. Cette logique de « comparabilité », se traduit par deux exigences cumulatives : la même nature de l'organisme (quant à son objet, sa structure et son mode de fonctionnement) et l'affectation des biens à des activités analogues à celles poursuivies par les entités françaises éligibles.

1° La condition de « même nature » : une approche matérielle et fonctionnelle

11 - La première exigence vise à s'assurer que l'organisme étranger est de même nature que les personnes morales françaises mentionnées aux articles 794 et 795 du CGI. Ces dernières comprennent notamment :

- les établissements publics ou reconnus d'utilité publique répondant aux caractéristiques mentionnées aux b ou f bis du 1 de l'article 200 du CGI, c'est-à-dire poursuivant un but

philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial ou culturel⁴ ;

- les associations dont les ressources sont exclusivement affectées à la recherche médicale ou scientifique à caractère désintéressé⁵ ;

- les fondations reconnues d'utilité publique consacrant leurs ressources à des œuvres d'assistance, à la protection de l'environnement naturel ou à la défense des animaux⁶.

12 - La comparabilité s'apprécie *in concreto*⁷ : l'organisme doit démontrer qu'il remplirait, s'il avait été constitué en France, les conditions d'utilité publique (but exclusivement désintéressé, gestion désintéressée, gouvernance démocratique)⁸. La reconnaissance d'utilité publique (ou une notion approchante) dans le pays d'origine est, à elle seule, insuffisante.

13 - Cette approche matérielle et fonctionnelle répond à une double exigence : garantir la finalité d'intérêt général des libéralités et éviter les effets d'aubaine, en écartant les structures qui, sous couvert d'un statut étranger prestigieux, n'offriraient pas les garanties exigées pour la protection de l'ordre juridique et fiscal français.

2° La condition d'affectation : l'utilisation des biens à des fins analogues aux organismes français

14 - La seconde exigence porte sur l'affectation des biens transmis. Les dons et legs doivent être exclusivement affectés à des activités similaires⁹ à celles mentionnées aux articles 794 et 795 du CGI (par exemple : recherche scientifique, actions humanitaires, protection de l'environnement, diffusion de la culture). Ce contrôle finaliste vise à garantir que les libéralités servent effectivement des missions d'intérêt général comparables à celles poursuivies par les bénéficiaires français.

15 - La doctrine précise que cette condition d'affectation s'applique quelle que soit la nature du bénéficiaire lorsque le texte français l'exige. Ainsi, un legs consenti à une collectivité territoriale ou un établissement hospitalier situés dans l'UE n'est exonéré que si les biens reçus sont affectés à des activités non lucratives¹⁰.

16 - La double exigence de même nature et d'affectation implique un examen substantiel du bénéficiaire étranger par l'Administration : analyse des statuts, de la gouvernance, des ressources et des activités effectives, ainsi que de l'utilisation des libéralités. Cette approche, si elle traduit la volonté de préserver le sérieux du dispositif, explique les difficultés concrètes rencontrées par les œuvres bénéficiaires pour justifier de ces conditions lors de l'instruction de leur demande.

1. CJCE, 27 janv. 2009, aff. 318/07, Hein Persche : RJF 4/09, n° 416.

2. CJUE, 16 juill. 2015, aff. C-485/14, Comm. européenne c/ République française : RJF 11/15, n° 973.

3. Z. Ancel-Liogier et C. Giuliani, art. préc., p. 36.

4. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, § 20.

5. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, § 30.

6. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, § 40.

7. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, § 25.

8. Documentation pratique Fiscale – Série ENR (Enregistrement), Documentation experte, fasc. ENR-X-48330 à 48920, Éd. Francis Lefebvre.

9. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, § 550.

10. Mémento Successions Libéralités, Éd. Francis Lefebvre, 2025, n° 11340.

B. - Les voies d'accès à l'exonération

17 - L'accès à l'exonération prévue à l'article 795-0 A du CGI repose sur deux mécanismes distincts :

- une procédure *a priori*, l'agrément préalable, qui sécurise l'éligibilité de l'organisme avant toute libéralité ;
- une procédure *a posteriori*, dite « *au cas par cas* », mobilisée au moment de la déclaration d'une succession ou d'une donation, et qui suppose un contrôle ultérieur par l'Administration.

1° L'agrément préalable (CGI, art. 795-0 A, I)

a) Une procédure sécurisante mais exigeante

18 - L'agrément préalable prévu par l'article 795-0 A, I, du CGI constitue la voie la plus sécurisante pour les organismes étrangers, en particulier ceux qui envisagent de recevoir plusieurs libéralités ou des transmissions d'importance. Délivré par le ministre chargé du Budget, il valide par avance que l'entité remplit les conditions de comparabilité exigées, permettant ainsi de bénéficier de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit pour toutes les libéralités (donations, legs, contrats d'assurance vie et trusts à vocation charitable¹¹) reçues pendant sa durée de validité.

19 - Cet agrément, valable jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant sa notification¹² (CGI, ann. III, art. 281 L), est renouvelable. Il offre ainsi une sécurité juridique précieuse pour la planification patrimoniale, tant pour les donateurs que pour les bénéficiaires.

20 - Pour autant, il s'agit d'un dispositif sélectif : à la date du 28 mars 2025, seuls douze organismes étrangers en sont titulaires (dont six Néerlandais, et les autres établis en Belgique, Espagne, Autriche, Pologne, Allemagne et Italie). La liste officielle¹³ met en évidence la rareté de ces agréments, reflet du haut niveau d'exigence de l'Administration. Celle-ci n'accorde l'agrément qu'aux structures démontrant qu'elles auraient pu, si elles avaient été établies en France, obtenir la reconnaissance d'utilité publique, justifier d'une gouvernance démocratique et affecter leurs ressources exclusivement à des activités éligibles. Comme indiqué ci-dessus, une simple reconnaissance d'intérêt général dans le pays d'origine ne suffit donc pas.

b) Un dossier à constituer avec rigueur

21 - La demande, rédigée en français et déposée en double exemplaire au Bureau des agréments¹⁴, doit comprendre les pièces prévues à l'article 281 K de l'annexe III au CGI :

- les statuts et documents attestant l'existence légale de l'organisme ;

- les rapports d'activité et comptes certifiés des trois derniers exercices ;

- les délibérations relatives à la rémunération des dirigeants, bulletins de salaire des principaux dirigeants et grille salariale ;

- une attestation de l'administration fiscale du pays d'origine confirmant l'éligibilité aux dispositifs locaux d'avantages fiscaux (mécénat ou exonération de DMTG).

22 - En pratique, l'Administration procède à un examen substantiel de ces pièces, qui va bien au-delà d'un simple contrôle formel. Elle analyse la gouvernance, la solidité financière et la réalité de l'affectation des biens aux missions d'intérêt général. Cette approche a notamment été mise en lumière lors de l'instruction de dossiers de fondations étrangères, où la DGFIP a évalué la cohérence entre les statuts, l'activité effective et les pratiques de gestion.

c) Délais et intérêt pratique

23 - Le délai d'instruction est de 6 mois à compter de la réception d'un dossier complet¹⁵. Le silence de l'Administration vaut décision implicite de rejet, susceptible de recours devant le Conseil d'État.

En pratique

Ici encore, la constitution d'un dossier peut prendre plusieurs mois (traductions assermentées, apostilles, légalisations), ce qui impose une anticipation importante.

24 - L'agrément préalable offre donc une sécurité juridique forte, en évitant l'instruction au cas par cas pour chaque transmission et en réduisant les risques de contentieux. Il est particulièrement recommandé pour les organismes impliqués dans des campagnes de mécénat transfrontalier ou recevant régulièrement des libéralités.

25 - À l'inverse, pour les legs, la démarche est plus complexe : la date du décès étant incertaine et les bénéficiaires n'ayant généralement connaissance de la libéralité qu'après le décès, la procédure *a posteriori* s'imposera le plus souvent de fait. Une sensibilisation en amont des testateurs et de leurs conseils est donc cruciale pour sécuriser ces transmissions.

2° L'exonération *a posteriori*, « *au cas par cas* » (CGI, art. 795-0 A, II)

a) Une procédure subsidiaire à l'agrément

26 - À défaut d'agrément préalable, l'article 795-0 A, II du CGI permet aux organismes établis dans l'UE ou l'EEE de solliciter l'exonération au moment de la déclaration de succession ou de donation. Cette voie, qui répond aux situations où l'anticipation est impossible, est particulièrement utilisée pour les legs, dont les bénéficiaires n'ont souvent connaissance qu'après le décès.

11. Donner ou léguer à des organismes d'intérêt général étrangers, par P. Bardoux : nov. 2015, n° 74, p. 46 et s.

12. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, § 640.

13. Liste des organismes européens disposant, à la date du 28 mars 2025, d'un tel agrément est disponible sur le site des impôts (www.impots.gouv.fr/liste-des-organismes-europeens-agrees).

14. Direction générale des finances publiques, Service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, Bureau SJCF 3A. Agréments et animation des rescrits – Bâtiment Turgot 86-92 allée de Bercy 75012 Paris France.

15. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, § 560. – CGI, art. 1649 nonies. – CGI, art. 281 L, ann. III.

27 - Cette procédure ne confère aucune garantie préalable : l'administration fiscale française apprécie la demande lors de l'enregistrement, au vu des éléments produits, et peut refuser l'exonération. En cas de rejet, les biens sont en principe taxés au taux de droit commun, soit 60 % (CGI, art. 777).

b) Autorité et délais

28 - La demande d'exonération prévue au paragraphe II de l'article 795-0 A du CGI doit être déposée :

- pour les successions : auprès du Service des impôts des entreprises (SIE) compétent pour le domicile du défunt ou, si celui-ci résidait à l'étranger, auprès du SIE des non-résidents ;
- pour les donations : auprès du service chargé d'enregistrer l'acte.

29 - La demande d'exonération doit être présentée simultanément au dépôt de la déclaration de succession ou à l'enregistrement de l'acte de donation. Elle ne vaut que pour la libéralité concernée, contrairement à l'agrément préalable qui a une portée générale.

Les délais sont les suivants :

- 6 mois en cas de décès survenu en France ou 1 an si le décès est intervenu à l'étranger (CGI, art. 641) ;
- 1 mois à compter de la signature de l'acte pour les donations, sous peine d'irrecevabilité (CGI, art. 635).

La problématique pratique liée à ces délais, notamment en matière successorale, fera l'objet d'un développement spécifique plus loin.

c) Contenu et traitement du dossier

30 - Les pièces justificatives sont identiques à celles exigées pour l'agrément (V. ci-dessus et CGI, ann. III, art. 281 K) et doivent être traduites en français par un traducteur assermenté et, le cas échéant, apostillées ou légalisées.

L'instruction de la demande relève de l'inspecteur chargé du traitement de la déclaration (succession ou donation), qui peut formuler des demandes de pièces ou d'informations complémentaires¹⁶ pour apprécier la comparabilité de l'organisme avec les entités françaises exonérées.

En pratique, les conditions d'application de l'exonération sont largement laissées à l'appréciation de l'administration fiscale, qui vérifie notamment l'objet statutaire, le caractère d'intérêt général et l'affectation des biens aux missions prévues par les articles 794 et 795 du CGI.

16. V. particulièrement sur ce sujet la synthèse éclairante d'Isabelle Heuzé, *Dispense de DMTG des dons et legs aux organismes européens d'intérêt général : expérience française* : *Solution notaire hebdo*, 6 déc. 2018, n° 40.

Conseil pratique

La réussite de cette procédure suppose une préparation minutieuse :

- pour les donations : il est conseillé de rassembler l'ensemble des pièces justificatives en amont de la signature de l'acte, afin de les joindre immédiatement à la demande et d'éviter tout retard¹⁷ ;
- pour les successions : bien que le délai soit plus long, l'anticipation reste difficile et la collecte des documents étrangers peut être chronophage, ce qui peut poser des difficultés pratiques (nous y reviendrons).

31 - En définitive, si cette procédure offre une alternative indispensable à l'agrément préalable, elle demeure incertaine et exigeante, nécessitant une coordination étroite entre le notaire et l'organisme bénéficiaire.

2. Organismes établis hors Union européenne et Espace économique européen

32 - L'ouverture du régime d'exonération prévu à l'article 795-0 A du CGI aux entités établies dans des États tiers ne résulte pas directement de la loi, mais exclusivement de la doctrine administrative, qui a étendu, à titre dérogatoire, le bénéfice du régime aux dons et legs consentis à des organismes situés hors de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, à condition que l'État de leur siège soit lié à la France par une convention fiscale ou un accord particulier prévoyant un mécanisme de réciprocité.

33 - Cette extension doctrinale constitue une exception à la règle : les exonérations de droits de mutation à titre gratuit restent en principe réservées aux organismes français ou européens. L'accès des entités établies hors UE/EEE est donc limité, cumulant deux conditions : l'existence d'un accord international prévoyant la réciprocité et la satisfaction des exigences internes de comparabilité et d'affectation (V. ci-dessus). L'exonération n'est jamais acquise de plein droit et suppose une instruction approfondie par l'administration fiscale.

A. - La condition de réciprocité : un verrou incontournable

34 - Pour qu'un organisme tiers puisse bénéficier de l'exonération, il doit être établi dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale internationale ou un accord particulier prévoyant expressément la réciprocité en matière de droits de mutation à titre gratuit¹⁸.

17. P. Julien Saint-Amand, B. Savouré, G. Etain et E. Guichot, *Philanthropie – Cas pratique : aspects juridiques et fiscaux de la philanthropie dans un contexte international* : *RFP* 2024, étude 10.

18. Attention : certaines conventions limitent ce régime à certains types de libéralités en ne visant que les legs et non les donations.

Exemples

- États-Unis : l'article 10 de la convention franco-américaine du 24 novembre 1978 prévoit l'exonération réciproque des dons et legs consentis à des organismes répondant aux conditions du texte.
- Suisse : l'accord particulier du 30 octobre 1979 signé avec plusieurs cantons (Zurich, Berne, Bâle-Ville, Vaud, Neuchâtel, etc.), étendu ensuite au Tessin (1982) et à Genève (1993), a instauré un régime similaire.
- Israël : l'article 27 de la convention du 31 juillet 1995 prévoit également l'exonération des libéralités.

35 - À l'inverse, en l'absence de convention de réciprocité, l'exonération ne peut être invoquée, même si l'organisme présente toutes les garanties d'intérêt général par ailleurs.

36 - Cette exigence, en fermant l'accès au régime de faveur à de nombreux pays tiers, limite considérablement la portée de la philanthropie transnationale et conduit à taxer à 60 % des libéralités pourtant destinées à des missions d'intérêt général, réduisant ainsi leur efficacité réelle.

B. - Procédure : application exclusive du régime au cas par cas

37 - Contrairement aux organismes de l'UE/EEE, aucun agrément préalable n'est possible pour les entités situées dans un État tiers. Elles ne peuvent obtenir l'exonération qu'en suivant la procédure « *au cas par cas* » prévue au II de l'article 795-0 A (V. ci-dessus).

38 - Cette approche soulève plusieurs conséquences :

- une condition nécessaire mais non suffisante : la seule existence d'une convention de réciprocité n'emporte pas automatiquement exonération. L'organisme doit également satisfaire aux conditions de comparabilité et d'affectation imposées par le droit interne (même nature que les entités visées aux articles 794 et 795 du CGI, gestion désintéressée, affectation des biens aux activités d'intérêt général) ;
- un contrôle cumulatif : l'administration fiscale vérifie à la fois que les conditions conventionnelles sont respectées (éligibilité de l'organisme selon la convention) et que les exigences de l'article 795-0 A II (même nature et affectation) sont satisfaites.

Cette surcouche de conditions, bien que critiquable au regard de la hiérarchie des normes (puisqu'elle ajoute aux stipulations conventionnelles), constitue aujourd'hui la position officielle de l'administration fiscale.

Exemple

Une fondation américaine souhaitant bénéficier de l'exonération devra démontrer :

- qu'elle entre dans le champ de l'article 10 de la convention de 1978 ;
- et qu'elle présente les caractéristiques d'un organisme français visé aux articles 794 et 795 du CGI (gestion désintéressée, affectation des ressources à des activités d'intérêt général, etc.).

39 - La procédure sera identique à celle de l'exonération « *au cas par cas* » applicable aux organismes pour les organismes européens¹⁹.

40 - Ce régime traduit la prudence de l'administration fiscale française face aux libéralités transfrontalières hors UE. Il combine le respect des engagements internationaux et le maintien des garanties internes prévues pour les organismes français. Mais il crée une incertitude juridique : même en présence d'une convention, l'exonération n'est jamais automatique et nécessite une instruction approfondie.

C. - Quelles alternatives en l'absence de convention ou d'un accord prévoyant un mécanisme de réciprocité ?

41 - En l'absence de convention de réciprocité, le verrou semble total : la libéralité est en principe taxée au taux de 60 %. Cette situation a un effet dissuasif sur les flux philanthropiques vers les pays concernés, en empêchant des entités qui rempliraient pourtant les critères français d'intérêt général (gestion désintéressée, affectation des ressources à des missions caritatives, transparence) de bénéficier de l'exonération. Une telle asymétrie, fondée uniquement sur l'absence d'accord bilatéral, interroge sur son caractère potentiellement discriminatoire : elle prive ces organismes de ressources utiles à leurs missions d'intérêt général, lesquelles viennent alors abonder le budget de l'État français plutôt que de servir l'œuvre caritative envisagée par le donateur ou le testateur.

42 - Face à ce constat, plusieurs pistes peuvent être envisagées :

- invocation de l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) : la libre circulation des capitaux s'étend aux mouvements entre États membres et pays tiers. La CJUE a reconnu que les successions relèvent de cette liberté (CJCE, 11 décembre 2003, aff. C-364/01). Cette disposition pourrait être mobilisée pour contester la différence de traitement entre organismes situés dans l'UE/EEE et ceux établis dans des pays tiers, en particulier lorsque la clause de gel de l'article 64 n'est pas applicable ;

- recours au rescrit fiscal (LPF, art. L. 80 B) : cette démarche préventive peut être utilisée pour obtenir une position explicite de l'Administration avant d'accepter une libéralité. Elle serait particulièrement utile dans des contextes spécifiques, tels que le Royaume-Uni, devenu État tiers après le Brexit, où une interrogation ciblée sur la fiscalité applicable permettrait de sécuriser le traitement des legs ou donations, et pourrait à terme être étendue à d'autres États tiers ;

19. V. n° 26.

Remarque

Dans le cadre d'une succession française, antérieure au Brexit, au profit de la *Royal Academy of Music* de Londres, la fondation avait pu bénéficier de l'exonération de droits de succession. Désormais, en tant qu'État tiers à l'UE et à l'EEE, et en l'absence de mécanisme de réciprocité dans la convention franco-britannique, une telle exonération ne serait plus applicable aux organismes britanniques, conformément à la doctrine administrative.

● recours au tarif réduit de l'article 777 du CGI : à défaut d'exonération totale, il pourrait être soutenu que les dons et legs consentis à des établissements ou fondations reconnus d'utilité publique à l'étranger bénéficient du tarif prévu pour les successions entre frères et sœurs (35 % ou 45 %). Ce texte ne limite pas expressément son application aux seuls organismes français. À la différence de l'exonération de l'article 795-2° du CGI, il s'agit d'un élément de tarif : il devrait

donc, à mon sens, pouvoir s'appliquer à tout établissement ou fondation d'utilité publique – y compris étrangers – dès lors que les conditions posées par le texte sont remplies.

43 - Ces pistes, encore peu explorées et incertaines, ouvrent un débat fondamental : peut-on justifier, au regard de la libre circulation des capitaux et des objectifs d'intérêt général, que des dons ou legs consentis à des organismes comparables aux entités françaises exonérées soient lourdement taxés uniquement en raison de l'absence de convention fiscale ? Cette asymétrie place les organismes de nombreux pays dans une situation de désavantage structurel en creusant les inégalités d'accès aux ressources philanthropiques et en pénalisant les acteurs caritatifs de nombreux pays, en contradiction avec l'esprit d'une philanthropie.

44 - À titre illustratif, les différences de régimes peuvent être synthétisées comme suit :

45 -

Tableau comparatif : Régime fiscal des organismes étrangers

Critères	Organismes UE/EEE	Organismes hors UE/EEE
Fondement juridique	CGI, art. 795-0 A.	Doctrine administrative (BOI-ENR-DMTG-10-20-20, § 680-690)
Conditions de fond	Comparabilité avec les organismes français visés aux articles 794-795 CGI (but d'intérêt général, gestion désintéressée, affectation aux activités éligibles).	Comparabilité + existence d'une convention fiscale ou d'un accord de réciprocité prévoyant l'exonération.
Procédures	Deux voies : agrément préalable (CGI, art. 1649 nonies, et ann. III et 281 K-M) ou exonération « au cas par cas » lors du dépôt de l'acte.	Uniquement exonération « au cas par cas » lors du dépôt de l'acte (pas d'agrément possible).
Pièces justificatives	CGI, art. 281 K, ann. III : statuts, bilans et rapports d'activité, attestations fiscales, documents sur la gouvernance et la rémunération (traduits, légalisés/apostillés si nécessaire).	Identiques à l'UE/EEE + conformité aux stipulations de la convention fiscale.
Délai de dépôt	Déclaration de succession : 6 mois (décès en France) ou 1 an (décès à l'étranger) ; donation : 1 mois (CGI, art. 635 et 641).	Identiques.
Durée de validité de l'agrément	Jusqu'au 31 décembre de la 3 ^e année suivant la notification, renouvelable.	Non applicable (exonération ponctuelle uniquement).
Exonération automatique possible ?	Oui, si agrément.	Non, au cas par cas.

3. L'articulation délicate des délais

46 - L'article 795-0 A, II, du CGI impose que les pièces justificatives permettant de bénéficier de l'exonération soient produites « dans le délai de dépôt de la déclaration de succession ou de donation ». En matière successorale, ce délai est fixé à 6 mois à compter du décès si celui-ci a eu lieu en France et à un an en cas de décès à l'étranger (CGI, art. 641). Pour les donations, il est d'un mois à compter de l'acte (CGI, art. 635).

A. - Un revirement de pratique de l'Administration

47 - Jusqu'à récemment, l'administration fiscale faisait preuve d'une certaine tolérance dans l'application de ces délais, notamment dans le cadre des successions internatio-

nales complexes : la déclaration de succession n'était souvent déposée qu'après obtention de la décision de non-opposition du ministère de l'Intérieur sur le fondement de l'article 910, alinéa 3, du Code civil, l'attente de cette décision étant perçue comme ayant un effet suspensif.

48 - Plusieurs dossiers récents témoignent d'un changement d'approche : plusieurs services d'enregistrement ont refusé d'examiner les demandes d'exonération déposées hors délais, appliquant désormais strictement les prescriptions de l'article 795-0 A même lorsque le retard résulte des délais incompressibles nécessaires à la constitution du dossier et à l'instruction de la procédure de non-opposition. Cette évolution crée une tension évidente avec la réalité des successions

internationales, où la constitution d'un dossier complet (traductions certifiées, apostilles, certificats de coutume, etc.) et la procédure de contrôle administratif auprès du ministère de l'Intérieur peuvent excéder largement les délais légaux.

B. - Une articulation problématique avec l'article 910 du Code civil

49 - L'entrée en possession définitive – ou du moins sans risque de remise en cause ultérieure – des biens légués est étroitement liée à l'absence d'opposition du ministre de l'Intérieur dans le cadre de la procédure prévue à l'article 910, alinéa 3, du Code civil. Ce contrôle, dont le délai d'instruction peut atteindre 6 mois (prorogeable) à compter de l'accusé de réception d'un dossier complet (*D. n° 2012-377 du 19 mars 2012, art. 6, 2 et 3*), conditionne la réalisation même de la dévolution successorale.

50 - Dans ce contexte, il paraît discutable que le délai fiscal continue de courir indépendamment de cette procédure, alors que le légataire étranger n'a pas encore la possibilité de disposer effectivement des biens transmis. Cette rigidité place les organismes bénéficiaires dans une situation quasi impossible, contraints de respecter un calendrier fiscal déconnecté des réalités de la procédure civile et administrative préalable.

C. - Les pistes à explorer

51 - Plusieurs arguments peuvent être mobilisés pour remettre en cause l'application stricte du délai prévu par l'article 795-0 A, II, du CGI dans le cadre des successions transfrontalières.

1° La primauté des conventions internationales

52 - Aux termes de l'article 55 de la Constitution, les conventions internationales régulièrement ratifiées ont une autorité supérieure aux lois internes. Lorsqu'une exonération de droits de mutation à titre gratuit repose sur une convention bilatérale (comme l'accord franco-suisse du 30 octobre 1979), les stipulations de cette convention doivent donc en principe prévaloir sur les prescriptions nationales ultérieures, notamment sur le délai de 6 mois (ou un an) prévu par le CGI pour produire les justificatifs.

53 - Or, contrairement aux dispositions de droit interne, ces conventions ne fixent en général aucun délai spécifique, ce qui ouvre la possibilité d'invoquer leur primauté pour contester un refus d'exonération fondé uniquement sur le non-respect du délai de droit interne.

2° L'assimilation au régime des autorisations administratives

54 - Les articles 644 et 645 du CGI reportent le fait générateur des droits au jour de l'autorisation administrative lorsque l'acceptation d'un legs est soumise à une telle autorisation. La doctrine fiscale (*BOI-ENR-DMTG-10-60-50, § 130*) admet d'ailleurs que ce régime soit étendu aux personnes morales qui ne peuvent accepter une libéralité qu'après décision administrative.

55 - Il serait donc cohérent d'assimiler la procédure de non-opposition du ministère de l'Intérieur (*C. civ., art. 910, al. 3*) à une telle autorisation, ce qui permettrait de reporter le point de départ du délai déclaratif. Mais l'administration fiscale n'a pas pris une position générale sur cette articulation du calendrier.

3° Les voies de recours

56 - En cas de rejet pour tardiveté, plusieurs voies de recours peuvent être mobilisées :

- un recours hiérarchique de premier ou de second niveau auprès de l'administration fiscale, afin d'obtenir une révision de la position du service local ;
- une réclamation contentieuse devant l'Administration (*LPE, art. R*.190-1*), qui peut ensuite être portée devant le juge si elle est rejetée ;
- la saisine du Médiateur des ministères économiques et financiers, permettant de rechercher une solution amiable dans les situations complexes.

57 - Dans le cadre de ces recours, plusieurs arguments pourront être mis en avant :

- la complexité intrinsèque des successions transfrontalières, qui impose la collecte de nombreuses pièces (traductions certifiées, apostilles, certificats de coutume, etc.) et des démarches auprès de multiples autorités ;
- le caractère suspensif de la procédure prévue à l'article 910 du Code civil, qui conditionne la sécurité juridique de la dévolution successorale et devrait logiquement retarder le point de départ du délai fiscal²⁰ ;
- le risque de discrimination indirecte entre organismes français et étrangers, ces derniers se voyant privés du bénéfice de l'exonération uniquement en raison des délais structurellement plus longs de traitement.

58 - Enfin, on ne peut manquer de relever – presque avec ironie – que le Service des impôts des entreprises des non-résidents, compétent pour une grande partie de ces dossiers, enregistre lui-même un retard de près d'un an dans le traitement des déclarations de succession et la délivrance des certificats fiscaux. Cette situation met en lumière le paradoxe d'un service qui sanctionne strictement le non-respect des délais par les contribuables alors qu'il connaît lui-même des délais d'instruction particulièrement longs.

Exemple

ILLUSTRATION PRATIQUE : position récente de l'administration fiscale (réponse SJCF, sept. 2025)

Dans une réponse en date de septembre 2025, le Service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal (SJCF) a apporté un éclairage particulièrement instructif dans le cadre d'un dossier où une fondation américaine, bénéficiaire d'un legs, s'était vue refuser l'exonération de droits de mutation à titre gratuit et imposée au taux de 60%, faute d'avoir pu déposer la déclaration de succession dans le délai d'un an prévu à l'article 641 du CGI.

20. V. *supra*.

*** Non-assimilation de l'article 910 du Code civil à une autorisation administrative (CGI, art. 644)**

Le SJCF a rappelé que la procédure de non-opposition du ministère de l'Intérieur prévue à l'article 910, al. 3, du Code civil n'est pas assimilable à une autorisation administrative au sens de l'article 644 du CGI.

Son raisonnement repose sur trois éléments :

- le II de l'article 910 du Code civil consacre le principe d'une acceptation libre des libéralités ;
- les fondations étrangères, y compris les FRUP, ne sont pas soumises à une autorisation administrative préalable pour accepter une libéralité ;
- le contrôle du ministère est postérieur à cette acceptation.

Il en résulte que la déclaration au ministère de l'Intérieur n'a pas d'effet suspensif sur l'exigibilité des droits de mutation. Le délai fiscal doit donc être respecté, indépendamment de la procédure civile en cours. L'exonération, si elle est accordée, reste conditionnée à la production ultérieure de la décision de non-opposition.

*** Prise en compte de la convention franco-américaine**

Le SJCF s'est fondé sur l'article 10 de la convention fiscale franco-américaine du 24 novembre 1978 pour admettre l'exonération. Il a constaté que cette convention :

- ne fixait aucun délai spécifique pour le dépôt de la déclaration ou des justificatifs ;
- ne prévoyait pas que l'exonération devienne inapplicable au-delà d'un certain délai.

Sans le formuler expressément, le SJCF semble ainsi reconnaître la primauté de la convention fiscale bilatérale sur le droit interne, conformément à l'article 55 de la Constitution.

En tenant compte des circonstances concrètes du dossier (notamment l'impossibilité matérielle pour la fondation étrangère de produire les justificatifs dans le délai), l'Administration a donc accepté d'examiner les pièces produites hors délai et a finalement accordé l'exonération prévue à l'article 795, 2° du CGI.

*** Remarque :** Dans ce même dossier, au cours d'un échange oral avec le SIE des non-résidents, il nous a été indiqué que des directives internes avaient été transmises visant à une application stricte de l'article 795-0 A du CGI quant au délai de dépôt des pièces justificatives. Cette orientation pourrait ainsi expliquer le durcissement observé ces derniers mois dans la position des services de l'enregistrement à l'égard des successions au profit d'entités étrangères.

Conseil pratique

Compte tenu de cette position et de l'importance des enjeux fiscaux :

- il est vivement recommandé de déposer la déclaration de succession dans le délai légal, même si la procédure de non-opposition est encore en cours ;
- la déclaration peut intégrer une mention expliquant que la décision du ministère de l'Intérieur est en attente ;
- dans l'hypothèse où, en raison de circonstances exceptionnelles, le délai fiscal ne peut être respecté, un recours fondé sur la primauté de la convention bilatérale applicable pourra être envisagé (recours hiérarchique, contentieux, saine du SJCF), en insistant sur les difficultés objectives rencontrées.

59 - Ce débat traduit un enjeu de fond : trouver une articulation cohérente entre les délais fiscaux et les procédures civiles et administratives, condition indispensable à la sécurisation effective des libéralités transfrontalières.

60 - Conclusion. - Le régime français d'exonération des droits de mutation à titre gratuit pour les dons et legs aux organismes étrangers, bien qu'ayant connu une ouverture sous l'impulsion du droit européen et des conventions internationales, demeure marqué par une forte complexité et une approche restrictive. Là où les libéralités consenties à des organismes reconnus d'utilité publique en France bénéficient d'un traitement fluide et d'une exonération de plein droit, celles destinées à des organismes européens ou situés dans des États tiers restent soumises à des procédures longues, coûteuses et incertaines, impliquant une appréciation au cas par cas par l'administration fiscale et le ministère de l'Intérieur.

61 - Ce constat révèle un double paradoxe : d'une part, la France se réclame d'une politique de soutien à la philanthropie internationale, mais elle impose aux donateurs et aux bénéficiaires étrangers des contraintes qui peuvent en réduire l'efficacité ; d'autre part, elle continue de maintenir des barrières discriminatoires à l'égard des organismes issus de pays sans convention de réciprocité, taxant leurs libéralités au taux confiscatoire de 60 %, quand bien même ces entités rempliraient les critères d'intérêt général applicables en droit interne.

62 - Au-delà de la stricte application des textes, il s'agit d'une question d'opportunité politique et de cohérence : peut-on, en s'en tenant à une exigence rigide de réciprocité, compromettre des projets philanthropiques majeurs, alors que les fonds concernés auraient vocation à soutenir des actions d'utilité publique ?

La question est loin d'être théorique. Ainsi, parmi les donateurs recensés par la Fondation Notre Dame, environ 10 % étaient de nationalité étrangère, et les États-Unis figuraient parmi les principaux contributeurs, avec près de 62 millions de dollars versés à la reconstruction de la cathédrale. Par ailleurs, de nombreux donateurs binationaux ou impatriés conservent des liens affectifs, culturels ou familiaux forts avec leur pays d'origine (Israël, Maroc, États-Unis...), et souhaitent légitimement y soutenir des organismes d'intérêt général. Ces dynamiques contemporaines appellent à un changement de paradigme.

63 - Il appartient désormais au législateur et à l'Administration d'adopter une approche plus souple, mieux adaptée à la réalité des flux philanthropiques internationaux et plus prévisible : clarification des délais, extension des dispositifs d'agrément, meilleure prise en compte des engagements internationaux et, plus largement, reconnaissance pleine de la philanthropie transnationale comme vecteur d'intérêt général.

64 - En l'état, la prudence et l'anticipation restent les maîtres-mots pour les praticiens, qui doivent mobiliser tous les leviers existants – rescrit, argumentation fondée sur le droit européen, ou encore application du tarif réduit de l'article 777 du CGI – afin de sécuriser les projets de libéralités et d'éviter que les obstacles procéduraux ne viennent trahir l'intention du disposant. ■