

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

Conditions d'acceptation des libéralités



EGLANTINE VRAIN

notaire associée
responsable du département DIP
Michelez notaires

Dans un contexte de circulation croissante des personnes et des patrimoines, les libéralités consenties à des organismes étrangers d'intérêt général suscitent un intérêt renouvelé des testateurs et donateurs. Cette générosité sans frontières se heurte toutefois à une réglementation complexe, au croisement du droit interne, du droit fiscal et du droit européen. À quelles conditions un organisme étranger peut-il recevoir un legs ou une donation ? Comment articuler les règles de droit civil avec les exigences fiscales ? (V. RFP, dossier 20).

1 - La générosité n'a pas de frontières. Loin de se limiter à leur cadre national, les libéralités au profit d'organismes d'intérêt général connaissent une internationalisation croissante, qu'il s'agisse de structures établies dans l'Union européenne (UE), l'Espace économique européen (EEE) ou dans des États tiers. Universités, fondations culturelles, établissements de soins ou de recherche... les bénéficiaires potentiels sont multiples, tout comme les intentions philanthropiques.

2 - Cette ouverture internationale se heurte cependant à une structuration juridique et fiscale historiquement pensée dans un cadre strictement national. Le droit français des libéralités n'a été adapté aux flux transfrontaliers que par ajustements progressifs, sous l'impulsion du droit européen. Ainsi, plusieurs réformes législatives sont intervenues pour ouvrir le bénéfice du régime fiscal de faveur à certains organismes établis dans l'Union ou dans l'EEE, dans le respect des principes de libre circulation des capitaux et de non-discrimination. Parallèlement, le dispositif civil a été heureusement simplifié : le régime d'autorisation administrative préalable a été remplacé par un mécanisme de non-opposition du ministère de l'Intérieur, dont le délai a été récemment réduit afin d'accélérer le traitement des dossiers.

3 - Pour autant, ces évolutions demeurent partielles. L'octroi du régime fiscal de faveur suppose une appréciation stricte des critères d'équivalence, accompagnée d'une démarche rigoureuse dans la constitution du dossier et le respect des délais, notamment lors du dépôt de la déclaration de succession.

4 - De surcroît, le volet civil de la transmission n'est pas exempt de contraintes. L'article 910 du Code civil – qui impose une déclaration préalable au ministère de l'Intérieur pour certaines libéralités en faveur d'entités étrangères – continue de susciter incertitudes et interrogations, tant sur sa portée que sur ses effets suspensifs ou résolutoires.

5 - Au-delà des textes, les praticiens se heurtent à des contraintes pratiques fortes, notamment liées à l'articulation délicate entre le traitement administratif du dossier et son régime fiscal. Les temporalités propres à chaque procédure – déclaration au ministère de l'Intérieur d'une part, dépôt de la déclaration de succession d'autre part – ne coïncident pas nécessairement, rendant complexe le respect des exigences administratives et fiscales dans un même calendrier. Cela suppose une anticipation minutieuse, tant dans la conduite du dossier que dans les échanges avec les bénéficiaires étrangers.

L'objet de cette étude sera donc de présenter ces difficultés et les solutions pratiques qui peuvent être envisagées.

6 - Une fois vérifiée la capacité juridique de l'organisme étranger à la recevoir, toute libéralité doit franchir l'étape préalable du contrôle civil prévu par l'article 910 du Code civil. Placée sous la surveillance du ministère de l'Intérieur, cette procédure constitue un filtre essentiel, visant à garantir que les bénéficiaires étrangers présentent des garanties suffisantes et que l'opération ne porte pas atteinte à l'ordre public. Elle conditionne donc, en pratique, la réalisation même de la transmission.

1. Capacité juridique du bénéficiaire : une appréciation fondée sur le droit du siège

7 - Avant toute chose, il convient de rappeler que seule une entité dotée de la personnalité morale peut valablement recevoir une libéralité en droit français. Ce principe, bien établi, trouve une application particulière dans le contexte international, où l'organisme bénéficiaire relève d'un ordre juridique étranger.

8 - En vertu des principes du droit international privé, la capacité d'une personne morale – tout comme son existence juridique – est déterminée par la loi de son siège statutaire ou de son principal établissement¹. La Cour de cassation l'a rappelé dans un arrêt du 15 avril 2015 en approuvant les juges du fond d'avoir considéré que « pour pouvoir recueillir, selon les dispositions successorales françaises, le legs fait à son profit, qui est licite, une fondation étrangère doit bénéficier de la personnalité morale au jour de l'ouverture de la succession selon la loi régissant son statut », sans avoir à obtenir la reconnaissance d'utilité publique en France². Cette analyse confirme que la loi du siège fixe le statut juridique de la fondation, y compris sa capacité à recevoir des libéralités. Le siège, en pratique, correspond généralement au lieu où sont établis ses organes de direction et de gestion³.

9 - À titre préalable, il appartient donc au notaire chargé de l'acte de vérifier que l'entité bénéficiaire dispose bien de la personnalité morale et qu'elle est habilitée par son droit national à accepter une donation ou un legs. Cette vérification implique un examen attentif des statuts ou du contrat constitutif de l'organisme, ainsi que des inscriptions portées sur le registre officiel du pays d'établissement (par exemple, pour une fondation suisse, un extrait récent du registre cantonal des

fondations). Il s'agit également d'identifier quelle personne est compétente pour représenter et engager valablement l'organisme dans le cadre de la succession ou de la donation.

Conseil pratique

En cas d'incertitude, il est fortement recommandé de solliciter un certificat de coutume, délivré de préférence par un avocat, un notaire ou un juriste du pays concerné. Ce document confirmera, au regard de la législation nationale et des statuts de l'entité, que celle-ci dispose bien de la capacité juridique pour recevoir la libéralité envisagée, et précisera l'identité et les pouvoirs de son représentant légal.

10 - La vérification portera aussi sur les modalités d'acceptation formelle des libéralités qui peuvent s'appliquer : autorité compétente, existence éventuelle d'un formalisme particulier, ou exigence d'un acte spécifique. Ainsi, en Belgique, certaines universités doivent, à titre d'exemple, obtenir un arrêté ministériel les autorisant à accepter un legs.

11 - En définitive, la capacité juridique de l'organisme bénéficiaire, déterminée par sa loi nationale, conditionne son aptitude à accepter la libéralité. Mais l'existence de cette capacité ne suffit pas : le droit français soumet l'entrée en possession des biens transmis à un mécanisme de contrôle administratif prévu par l'article 910, alinéa 3, du Code civil. Ce dispositif, autrefois fondé sur une autorisation préalable, consacre aujourd'hui un principe d'acceptation libre des libéralités consenties aux entités étrangères, sous réserve de l'absence d'opposition du ministre de l'Intérieur.

2. Le contrôle administratif français : déclaration au ministère de l'Intérieur

A. - Un mécanisme de contrôle motivé par l'ordre public

12 - Le régime de contrôle applicable aux libéralités consenties à des personnes morales étrangères repose sur l'article 910, alinéa 3, du Code civil, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2015-904 du 23 juillet 2015⁴. Ce texte a supprimé l'ancien système d'autorisation préalable pour lui substituer un droit d'opposition exercé par le ministre de l'Intérieur, dans les conditions fixées par un décret en Conseil d'État⁵.

13 - En ce qu'il conditionne l'entrée en possession des biens transmis par libéralité à un contrôle administratif, ce dispositif relève de la catégorie des lois de police, s'imposant quelle que soit la loi applicable à la succession ou à la donation⁶.

14 - Ce pouvoir d'opposition répond à un objectif clair de préservation de l'ordre public, notamment pour prévenir les

1. H. Batiffol et P. Lagarde, *Droit international privé* : LGDJ, 8^e éd., 1993, t. 1, n° 209. – L. Julliot de La Morandière, *V° Fondation* : Rép. internat. Dalloz, 1969, n° 10 s. – CA Pau, 2 mars 1936 : Rev. crit. DIP 1937, p. 153. – T. Seine, 6 avr. 1938 : Rev. crit. DIP 1939, p. 108, note H. Batiffol. – CA Paris, 16 mai 1960 : JDI 1961, p. 762, note J.-B. Sialleli ; JCP G 1960, II, 11763, note Gavalda.

2. Cass. 1^{re} civ., 15 avr. 2015, n° 14-10.661 : JurisData n° 2015-007458 (legs à une fondation suisse à créer) ; JCP N 2015, n° 50, 1235.

3. C. Nourissat, C. Bidaud-Garon, A. Devers, M. Devisme, I. Farabolini et É. Fongaro, *Chronique de droit international privé notarial* : JCP N 2015, n° 50, 1235.

4. Ord. n° 2015-904, 23 juill. 2015, portant simplification du régime des autorisations préalables applicables aux personnes morales de droit privé : JO 24 juill. 2015.

5. 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.

6. Sur la qualification de loi de police : V. M. Révillard, *Fondations en droit international privé* : JCl. Droit international, fasc. 570-81, n° 22.

risques d'ingérence d'organisations aux activités contraires aux intérêts fondamentaux de la Nation ou aux principes de la République. Il s'inscrit dans le prolongement de la loi n° 2001-504 du 12 juin 2001 visant à renforcer la prévention et la répression des mouvements sectaires⁷.

15 - Le décret n° 2007-807 du 11 mai 2007, modifié par le décret n° 2012-377 du 19 mars 2012, puis récemment par le décret n° 2024-720 du 5 juillet 2024, précise les modalités d'exercice de ce contrôle. Ce dernier texte a modernisé la procédure en instaurant la dématérialisation intégrale des démarches *via* un téléservice dédié et en réduisant à 6 mois le délai d'opposition (au lieu de 12 mois), qui court à compter de la délivrance de l'accusé de réception d'un dossier complet par le ministère.

B. - Modalités pratiques de la déclaration

1° Champ d'application

16 - La déclaration est obligatoire dès lors que l'une des conditions suivantes est remplie⁸ :

En matière de legs :

- lorsque la loi française est applicable à la succession et que la libéralité porte sur des biens immobiliers ou mobiliers situés en France ;
- lorsque la loi étrangère est applicable à la succession et que la libéralité porte sur :
 - des biens immeubles situés en France,
 - des actions ou parts sociales d'entreprises dont le siège social est situé en France,
 - des parts d'une société civile immobilière dont le patrimoine comporte au moins un bien immobilier situé en France.

Remarque

Le décret précise que « *ces dispositions ne s'appliquent pas aux libéralités portant sur un local servant habituellement à l'exercice public du culte situé en France* » (art. 6-1, 1°).

En matière de donations :

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

Ces critères s'appliquent indépendamment du lieu de rédaction de l'acte ou du domicile du disposant. Comme indiqué ci-dessus, l'article 910 du Code civil s'analyse comme une loi de police : dès lors qu'un bien situé en France est transmis par libéralité, ce texte trouve à s'appliquer, peu important que le bénéficiaire soit une entité de droit étranger⁹.

7. L. n° 2001-504, 12 juin 2001, tendant à renforcer la prévention et la répression des mouvements sectaires portant atteinte aux droits de l'homme et aux libertés fondamentales : JO 13 juin 2001.

8. Art. 6-1 du décret préc.

9. CA Amiens, 2 févr. 1893 : S. 1895, 2, p. 57, note A. Pillet.

2° Procédure de dépôt

17 - Depuis le 8 juillet 2024, la déclaration s'effectue exclusivement en ligne *via* le téléservice dédié : www.demarches-simplifiees.fr/commencer/liberalites-etats-etablissements-etrangers

18 - Elle est déposée par le mandataire désigné selon la loi étrangère ou son représentant en France (en pratique, le notaire chargé du règlement de la succession). Elle doit être accompagnée d'un ensemble de pièces justificatives¹⁰ (le cas échéant traduites, légalisées ou apostillées), parmi lesquelles :

- une copie « *certifiée conforme* » des dispositions testamentaires ou de l'acte de donation ;
- un extrait de l'acte de décès du testateur ;
- la preuve de l'acceptation de la libéralité par l'organisme étranger et, le cas échéant, son engagement à exécuter les charges ;
- les statuts de l'établissement bénéficiaire ;
- tout document officiel attestant qu'il est habilité par son droit national à recevoir des libéralités ;
- une procuration donnée à une personne nommément désignée pour accomplir les formalités en France ou la justification de la nomination d'un mandataire selon la loi étrangère ;
- en cas de bien culturel, une fiche descriptive et une photographie.

En pratique

La pratique montre que, dans un contexte international, les documents exigés doivent souvent être adaptés aux particularités juridiques du pays et de l'entité concernée. Ainsi, dans un dossier portant sur un legs consenti à une fondation post mortem de droit israélien, il est apparu que l'organisme ne disposait pas de statuts distincts. En application de la législation israélienne, les dispositions du testament constituent l'acte fondateur de la fondation et en tiennent lieu de statuts.

Cette particularité, inhabituelle au regard des standards français, a dû être précisée dans le certificat de coutume afin de répondre aux attentes du ministère et d'éviter un rejet du dossier.

Il en résulte, qu'en pratique, pour sécuriser et fluidifier le traitement d'un dossier par le ministère, le certificat de coutume recommandé pour justifier de la capacité juridique (V. n° 9) précisera :

- que l'entité est habilitée à recevoir la libéralité au regard de son droit national ;
- que la libéralité a été valablement acceptée par ses organes compétents ;
- l'identité et les pouvoirs de son représentant légal.

Et, en outre, par exemple le cas échéant :

- que les dispositions testamentaires sont conformes au droit local et peuvent être exécutées ;
- que rien ne s'oppose à l'exécution des charges liées à la libéralité ;

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

- que telle pièce exigée par la réglementation française n'a pu être fournie faute d'avoir son équivalent en droit local.

3° Délais d'instruction et investigations administratives

19 - Une fois la déclaration déposée, le ministre de l'Intérieur dispose d'un délai de 6 mois pour exercer son droit d'opposition, ce délai courant à compter de la délivrance de l'accusé de réception d'un dossier complet¹¹. En cas de complexité particulière, il peut être prorogé d'un maximum de 6 mois supplémentaires¹². Lorsque des pièces sont manquantes, le ministère fixe un délai pour leur production, et le délai d'instruction ne commence à courir qu'à réception du dernier élément manquant.

20 - Durant cette période, l'instruction peut donner lieu à des demandes complémentaires adressées au notaire ou à l'établissement bénéficiaire. Le ministère peut également solliciter l'avis du ministère de l'Europe et des Affaires étrangères, ainsi que de tout autre ministère intéressé, ceux-ci disposant d'un délai de 4 mois pour se prononcer¹³.

En pratique

L'avis du ministère de l'Europe et des Affaires étrangères est sollicité systématiquement dès lors que le dossier est réputé complet, ce qui renforce le caractère approfondi de l'instruction.

21 - Cette phase d'investigation témoigne du caractère de loi de police de l'article 910 du Code civil : le contrôle exercé par l'Administration ne se limite pas à la vérification formelle du dossier, mais s'étend à l'examen de la nature des activités de l'œuvre bénéficiaire (avec un renvoi particulier à la loi du 12 juin 2001 contre les mouvements sectaires déjà citée ci-dessus), de l'absence d'incompatibilité avec les engagements internationaux de la France et le respect de ses intérêts fondamentaux¹⁴.

Exemple

Un cas récent illustre ces investigations : dans le cadre d'un legs consenti à une université belge, le ministère a mandaté le consulat général de France à Bruxelles pour vérifier la capacité juridique de l'établissement à recevoir des libéralités, apprécier sa notoriété et s'assurer de sa conformité aux exigences françaises, conformément notamment à la loi du 12 juin 2001 relative à la prévention des dérives sectaires. Cette démarche a donné lieu à des échanges complémentaires avec l'établissement bénéficiaire, soulignant l'importance d'une collaboration proactive entre le notaire, l'entité étrangère et les autorités administratives afin de sécuriser la procédure dans les délais impartis.

11. *Ibid.*, art. 6-2, III.

12. *Ibid.*, art. 6-2, IV.

13. *Ibid.*, art. 6-3.

14. *Ibid.*, art. 6-4.

3. Incertitudes et précautions pratiques : sécuriser la période transitoire

22 - L'application de l'article 910, alinéa 3, du Code civil aux libéralités consenties à des établissements étrangers soulève plusieurs incertitudes, dont la principale tient à la nature juridique du droit d'opposition. La question demeure de savoir si ce mécanisme s'analyse comme une condition suspensive – empêchant le transfert de propriété tant que l'absence d'opposition n'est pas acquise – ou comme une condition résolutoire, permettant une acquisition immédiate mais susceptible d'être anéantie en cas d'opposition ultérieure.

23 - Si la seconde interprétation pourrait sembler conforme à l'esprit de simplification de la réforme ayant supprimé le régime d'autorisation préalable¹⁵, elle emporte des conséquences importantes en pratique : en cas de transfert sous condition résolutoire, les éventuels droits de mutation à titre gratuit deviennent immédiatement exigibles, alors que la condition suspensive en diffère le fait générateur jusqu'à l'expiration du délai d'opposition ou l'obtention d'un accord exprès. L'absence de consensus sur ce point génère donc une insécurité juridique.

24 - Se pose ainsi la question du transfert de propriété et de la gestion des biens pendant cette période transitoire. Les avis sont partagés sur la possibilité pour l'établissement étranger d'entrer en possession des biens avant l'expiration du délai d'opposition. Certains considèrent qu'il serait possible d'opérer le transfert avant ce terme : dans le cadre d'une donation, en régularisant un acte assorti d'une condition suspensive de non-opposition, et, pour un legs, en procédant à sa délivrance avant la fin du délai. Cette analyse part du constat qu'aucun texte ne s'oppose formellement à la délivrance des legs avant l'obtention de l'attestation de non-opposition. D'autres estiment au contraire que l'établissement étranger ne peut pas entrer en possession des actifs tant que l'absence d'opposition n'est pas acquise¹⁶.

Conseil pratique

Compte tenu de ces incertitudes et des conséquences lourdes qu'entraînerait une opposition ultérieure (remise en cause du droit de propriété, restitution des biens, annulation d'actes accomplis), la prudence commande d'attendre l'attestation de non-opposition avant d'établir les actes constatant le transfert effectif et définitif de la propriété.

Dans la même logique, il est déconseillé de désigner une œuvre étrangère comme légataire universel à charge de délivrer un ou plusieurs legs nets de frais et droits. Les formalités longues et complexes (procédure de non-opposition du ministère de l'Intérieur) retarderont mécaniquement la délivrance des legs particuliers et le dépôt de la déclaration de succession afférente.

15. *Léguer ou donner à des associations ou fondations étrangères*, par Z. Ancel-Liogier et C. Giuliani, n° 81, juill. 2018, p. 34 et s.

16. Z. Ancel-Liogier et C. Giuliani, art. préc., p. 35.

Si une telle configuration ne peut être évitée, il est recommandé :

- de rapatrier les actifs disponibles à titre conservatoire ;
- de verser un acompte sur les droits pour éviter les intérêts et majoration de retard ;
- de différer la délivrance effective des legs jusqu'à l'obtention de l'attestation de non-opposition, pour sécuriser la transmission.

25 - Cela soulève corrélativement la question de la gestion et de la préservation des biens pendant cette période transitoire, qui peut s'avérer longue. L'établissement bénéficiaire devrait pouvoir réaliser les actes de conservation de l'actif successoral, afin d'assurer l'entretien, la protection et la préservation de la valeur du patrimoine transmis, sans anticiper pour autant son entrée en possession définitive¹⁷.

26 - Le calendrier de la procédure constitue un autre facteur de complexité. Le délai d'opposition de 6 mois, désormais prévu par le décret du 5 juillet 2024¹⁸, prorogeable une fois, ne commence à courir qu'à la délivrance par le ministère de l'Intérieur de l'accusé de réception d'un dossier complet. Or, la constitution d'un tel dossier peut nécessiter plusieurs mois, compte tenu de la nature et de la diversité des documents à obtenir ainsi que des formalités de traduction certifiée, d'apostille ou de légalisation des documents étrangers (statuts, attestations de capacité, preuve d'acceptation).

27 - Il peut ainsi en résulter un décalage significatif entre le calendrier administratif propre à l'instruction de la déclaration et les délais fiscaux, notamment ceux applicables au dépôt de la déclaration de succession, ce qui renforce l'importance d'une planification anticipée et d'une coordination étroite entre les intervenants.

17. Z. Ancel-Lioger et C. Giuliani, *art. préc.*, p. 36.

18. *Ibid.*, art. 6-2 IV issu de l'article 4 du décret n° 2024-720 du 5 juillet 2024 portant dématérialisation et simplification des procédures applicables aux organismes philanthropiques.

Remarque

La récente dématérialisation de la procédure, introduite par le même décret, semble toutefois avoir contribué à fluidifier les opérations : dans une affaire récente, l'accusé de réception a été délivré moins d'un mois après le dépôt, malgré une demande complémentaire, et la décision de non-opposition a été obtenue en 3 mois et demi, soit dans un délai nettement inférieur au maximum légal.

28 - Un autre point mérite d'être relevé : les textes ne prévoient pas de sanction spécifique en cas de défaut de déclaration. Si cette lacune alimente l'incertitude juridique, elle n'exonère pas le notaire de sa responsabilité professionnelle, celui-ci restant tenu de garantir la régularité et la sécurité de l'opération¹⁹. En effet, tant que l'absence d'opposition du ministère de l'Intérieur n'est pas acquise, le droit de propriété de l'établissement étranger sur les biens situés en France demeure précaire et pourrait être remis en cause²⁰. Cette situation renforce la nécessité de respecter strictement la procédure déclarative.

29 - En définitive, ces incertitudes et contraintes procédurales rappellent le rôle central du notaire dans la sécurisation des libéralités transfrontalières. C'est à lui qu'il revient d'orchestrer l'ensemble des démarches, d'anticiper les délais et de concilier les exigences civiles, administratives et fiscales pour garantir la sécurité juridique de l'opération.

Cette approche globale, qui combine la vérification préalable de la capacité du bénéficiaire, le respect des procédures de déclaration et la gestion des périodes transitoires, constitue un préalable indispensable avant d'aborder la question du traitement fiscal des libéralités au regard de la localisation du bénéficiaire. ■

19. Z. Ancel-Lioger et C. Giuliani, *art. préc.*, p. 36.

20. P. J. 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.