

DROIT INTERNATIONAL PRIVÉ (DIP)

1181

La planification confrontée à la mobilité des personnes :

le rapport des donations dans un contexte international

Article 843 du Code civil français : « *Tout héritier (...) doit rapporter à ses cohéritiers tout ce qu'il a reçu du défunt, par donations entre vifs, directement ou indirectement* ». Ce texte de droit successoral français ne limite pas le rapport aux seules donations consenties selon la loi française. Comment seront donc rapportées les donations consenties par un défunt, dans son pays d'origine, avant qu'il ne vienne s'installer en France, soumettant ainsi sa succession au droit français selon la nouvelle règle adoptée par le règlement européen sur les successions ? À l'inverse, pour les Français qui envisagent de s'installer hors de France, que se passera-t-il alors si le droit successoral applicable ne prévoit pas le rapport des donations qu'ils ont consenties en France, ou le prévoit différemment de ce qui était prévu dans les actes de donation ?



Étude rédigée par :

Bertrand Savouré,
notaire à Paris, réseau notarial Althémis, rap-
porteur général du 108^e congrès des notaires
(Montpellier, 2012, La transmission)

1 - Les questions illustrent parfaitement la difficulté des situations juridiques transnationales multipliées par la mobilité croissante des personnes. Les éléments d'extranéité sont de plus en plus fréquents dans les relations patrimoniales. Plusieurs droits sont alors applicables et le droit international règle au mieux les conflits qui en résultent inmanquablement.

Le plus délicat, pour le praticien du droit patrimonial de la famille, tient cependant aux conflits mobiles, c'est-à-dire aux situations créées par une modification dans le temps des critères de rattachement. Et s'agissant des transmissions, le besoin de planification et d'anticipation s'accommode par principe assez mal d'une modification des règles en cours de route. C'est pourquoi le rapport des donations, avec un enjeu juridique et fiscal fort, mérite une attention particulière.

Nous limiterons notre propos aux seules donations entre vifs.

1. Le cadre juridique : les lois applicables aux donations

2 - On rappellera les solutions traditionnelles avant de vérifier si elles sont modifiées par le règlement européen sur les successions du 4 juillet 2012, qui entrera en vigueur le 17 août 2015.

Ndlr : cette étude, proposée dans sa version présentée aux JNPF, fera l'objet d'une version plus complète dans un prochain numéro.

A. - Les solutions traditionnelles

3 - La donation est un contrat. Comme pour tous les contrats, une difficulté particulière tient donc à la pluralité des lois simultanément applicables. Nous y verrons une illustration particulière de ce « dépeçage » propre au droit international des contrats. Mais le caractère spécifique du contrat de donation en droit français impose quelques solutions particulières.

1° La forme

4 - Classiquement, la loi applicable à la forme des contrats est la loi du pays dans lequel ils sont conclus (*locus regit actum*). La donation n'échappe pas à cette règle. Mais elle est facultative et il est possible de retenir plutôt la loi choisie pour régir le fond du contrat, comme le précise clairement le règlement européen du 17 juin 2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles (Rome I) dans son article 11. Par ailleurs, la jurisprudence française a décidé à plusieurs reprises que l'obligation d'authenticité, condition de validité propre aux donations de droit français, s'analyse en droit international comme une règle de forme, donc soumise à la loi applicable à la forme. Il en résulte donc que si une donation passée en France sous seing privé est nulle, la même donation, dans un pays qui autorise l'acte sous seing privé, serait valable en France.

2° Le fond

5 - La règle de conflit déterminant la loi qui régir le contrat au fond est fixée par le règlement Rome I qui n'exclut pas les donations de son champ d'application. Ce règlement pose comme principe que la

loi d'autonomie régit les contrats. Les parties choisissent librement la loi applicable à leur contrat. Des dispositions précisent la loi applicable à défaut de choix. Par application de ces dispositions, une donation consentie par un donateur français devrait rester soumise au droit français, à défaut de choix d'une autre loi. La loi ainsi choisie, de façon expresse ou implicite, régira la formation et les effets de la donation dans son aspect contractuel, c'est-à-dire l'objet, la cause (intention libérale) ou le consentement... Des difficultés apparaîtraient cependant inmanquablement si la loi choisie ne coïncidait pas avec la loi du lieu de situation pour les donations immobilières. La sécurité des tiers pourrait imposer la loi du lieu de situation à titre de loi de police, ou loi impérative, pour la validité et les effets de certaines clauses, valables selon un droit étranger mais aboutissant directement ou indirectement à la révocation, ou la réversibilité de la donation. Devant cette incertitude, on conseillera évidemment le choix exprès de la loi française pour toute donation portant sur un immeuble en France. C'est ainsi que l'on sécurisera les clauses de droit de retour ou les clauses de révocation, et que l'on harmonisera le droit du contrat avec le droit des biens qui régira notamment le démembrement de propriété. Pour les donations mobilières, les solutions pourront être différentes, car la sécurité des tiers n'impose pas les mêmes exigences.

3° La capacité

6 - Le règlement Rome I exclut de son champ d'application toutes questions relatives à la capacité et aux règles de protection des personnes vulnérables. Très généralement, la loi compétente est la loi nationale et les autorités compétentes celles du lieu de résidence du représentant légal. Il n'est pas dérogé à cela pour les donations.

4° Les effets successoraux

7 - Reste enfin la loi applicable aux effets successoraux de la donation. Sont en jeu ici les dispositions relatives à l'imputation, au rapport ou à la réduction. C'est là qu'apparaît avec évidence le caractère spécifique de la donation qui déploie ses effets dans le temps, et qui, à ce titre n'est pas un contrat comme un autre. De façon constante, la doctrine a exclu ces questions de la loi d'autonomie proposée par le règlement Rome I. Nous ne sommes plus dans le droit des contrats mais dans le droit successoral. Logiquement, les clauses de rapport et de réduction seront donc régies par la loi successorale, ou, pour être précis, par la loi applicable au partage pour le rapport et la loi applicable à la succession pour la réduction. C'est alors qu'apparaissent toutes les difficultés. La loi applicable au rapport et à la réduction, en fonction de laquelle sera appréciée l'efficacité, finalement, de la transmission prévue, est inconnue au jour où la donation est consentie. Le sujet n'est pas nouveau pour les donations mobilières qui doivent être rapportées à la loi successorale du pays de domicile en vertu du principe scissionniste de droit international français des successions, en vigueur jusqu'au 17 août 2015. Selon ce même principe, il est admis que le rapport des donations immobilières est régi par la loi du lieu de situation de l'immeuble. La cohérence est ainsi assurée. Mais le règlement européen sur les successions modifie ce cadre légal, comme nous le verrons.

5° La donation-partage

8 - Les questions que nous venons d'évoquer doivent être envisagées différemment lorsqu'il s'agit de donations-partages de droit français. Puisqu'elles sont des partages anticipés d'ascendant, ce qui vient d'être réaffirmé avec force par la Cour de cassation, leur rattachement à la loi successorale s'impose avec plus d'évidence encore, au-delà des seules clauses relatives au rapport et à la réduction.

B. - Les solutions nouvelles du règlement européen sur les successions

9 - Le règlement européen sur les successions du 4 juillet 2012, qui entrera en vigueur le 17 août 2015, bouleverse le droit international des successions en unifiant la règle de conflit et en imposant pour presque tous les pays d'Europe une loi successorale unique qui est la loi de la résidence. Il modifie évidemment l'approche des praticiens sur les anticipations successorales et, en particulier, sur les donations dans un contexte international, présent ou futur.

1° Champ d'application

10 - Le règlement exclut de son champ d'application toutes les libéralités, et, plus généralement, tous les « *transferts de droits ou biens autrement que par succession* ». Cependant, dans son article 23, il précise que la loi successorale désignée par ses articles 21 ou 22 (par rattachement objectif ou par choix) régit « *le rapport et la réduction des libéralités lors du calcul des parts des différents bénéficiaires* ». Cet article confirme donc logiquement les solutions actuellement applicables conduisant au dépeçage possible du contrat de donation en droit international.

2° Le pacte successoral et la donation-partage

11 - La nouveauté pourrait, quant au champ d'application, venir de l'article 25 du règlement qui rattache la validité, le fond, et « *les effets contraignants* » d'un « *pacte successoral* » à la loi successorale « *qui aurait été applicable à la succession* » si la personne concernée par ce pacte était décédée au jour où le pacte a été conclu. Lorsque l'on examine la définition très extensive donnée par le règlement, dans son article 3, au « *pacte successoral* », il faut probablement y inclure notre donation-partage, considérée alors comme le pacte sur succession future qu'elle est évidemment. Le praticien, si cette analyse était confirmée, veillera donc à faire coïncider la loi applicable à la donation-partage (loi française) avec la loi successorale française. Si on ne voit aucune difficulté d'application pour les donateurs français ou ressortissants européens résidant en France, qui peuvent faire le choix de la loi française pour leur succession au moment de la donation-partage, il n'en est pas de même pour les non-Français, non-résidents, pour lesquels cette stratégie de partage anticipée semble exclue, sauf si elle existe dans leur droit successoral local.

3° Conséquences de la loi successorale unique sur le rapport des donations

12 - Demain comme aujourd'hui, deux lois seront applicables aux donations : la loi du contrat et la loi successorale. Les difficultés, nous l'avons indiqué plus haut, existaient déjà pour les donations mobilières. En revanche, elles existeront aussi, à partir du 17 août 2015, pour les donations immobilières, puisque la loi successorale sera la loi de la résidence ou de la nationalité et non la loi du lieu de situation de l'immeuble, généralement choisie comme loi applicable à la donation. La loi successorale unique simplifie le droit international... en augmentant la difficulté pour les donations. Mais la solution est également proposée par le même règlement et par la possibilité de choix de la loi successorale. Ce choix est limité à la seule loi nationale, mais permettra bien des combinaisons propres à sécuriser les conséquences des donations dans la succession future. Un Français choisira la loi française pour sa succession s'il a consenti des donations de droit français, dans la perspective d'un départ éventuel hors de France. Un ressortissant d'un pays ayant adopté le règlement choisira ou non sa loi nationale, selon sa résidence et la loi qui aura été retenue pour les éventuelles donations consenties. Quant aux autres ressortissants, les solutions devront être examinées au cas par cas. Le rôle du praticien est ici essentiel pour assurer une coordination optimale entre la donation envisagée et la succession.

2. Le cadre fiscal : le traitement fiscal du rapport (ou de la réduction) et le rappel fiscal des donations étrangères

13 - Les questions fiscales et civiles sont toujours mêlées, mais les règles ne sont pas les mêmes. La confusion doit être évitée. Nous évoquons ici les conséquences fiscales du rapport civil et la règle du rappel fiscal.

Pour clarifier le propos, on envisagera ici le cas d'une donation soumise à un droit civil étranger et non taxée en France car consentie à une époque où les critères de territorialité français de l'article 750 ter du CGI n'étaient pas réunis (appelée ici par commodité « donation étrangère » mais elle peut aussi concerner des Français), suivie d'une succession soumise au droit civil français et taxable en France. Il s'agira donc par exemple de ressortissants européens qui décident de s'installer en France (la succession devient généralement taxable en France, même avec une convention fiscale) sans choisir leur loi nationale comme loi successorale (la donation devient rapportable dans la succession de droit français). Il peut aussi s'agir d'un Français qui aurait vécu à l'étranger et revient vivre en France à la fin de sa vie. Outre les conséquences fiscales du rapport civil (et d'une réduction éventuelle), l'article 784 du CGI, en imposant le rappel fiscal des donations antérieures à l'occasion de toute succession ou nouvelle donation, soulève quelques difficultés d'interprétation propres à ces situations internationales, qu'il conviendra d'évoquer.

A. - Conséquences fiscales du rapport civil et de la réduction d'une donation étrangère

1° Le traitement fiscal du rapport civil

14 - Le droit interne français a toujours été clair sur le traitement fiscal du rapport civil. Le principe qui gouverne la matière repose sur l'adage « *non bis in idem* », fort heureusement érigé en principe fiscal général : une même opération juridique ne saurait être frappée deux fois des droits de mutation à titre gratuit, quel que soit le nombre d'actes qui la constatent. Certes, le rapport civil doit être pris en compte pour la détermination des droits de succession, car il aura des conséquences sur la détermination des parts héréditaires. D'une façon plus générale, les droits de succession sont toujours liquidés en fonction d'un partage lorsqu'il en existe un. Et le rapport est une opération de partage. La donation étrangère sera donc ajoutée à l'actif successoral. Mais une fois ces parts héréditaires déterminées, la donation rapportée est déduite de la part du bénéficiaire de manière à ne pas être taxée deux fois. Cette règle est reprise au BOFiP. Une des conséquences traditionnelles de ce principe est que si la donation rapportée excède la part du bénéficiaire, l'excédent est réparti entre les autres, mais également déduit de leur part pour le calcul de leurs droits. Cette déclinaison du principe général n'est pas portée au BOFiP, mais devrait être opposable. Le rapport, opération de partage, doit rester neutre pour le calcul global des droits de succession, sauf implication particulière sur les tranches individuelles d'imposition dans un barème progressif.

2° Le traitement fiscal de la réduction d'une donation étrangère

15 - Le traitement fiscal d'une éventuelle réduction de la donation étrangère est plus incertain car les règles ne sont pas reprises au BOFiP. La doctrine fiscale prévoyait auparavant que l'indemnité de réduction doit être taxée chez celui qui la reçoit, ce qui paraît logique, car il s'agit là d'une opération successorale, permettant de déterminer la part successorale de chacun, indépendamment de tout partage. En contrepartie, cette même doctrine admettait que les droits perçus à l'occasion de la donation soient restitués, alors même qu'il ne s'agit pas d'une résolution légale autorisant de plein droit la restitution. On peut penser que cette règle, logique et cohérente, devrait être maintenue et ajoutée au BOFiP. Reste que dans un contexte international, il y a là un risque évident de double imposition car les droits éventuellement payés hors de France lors de la donation étrangère ne seront évidemment pas restitués par l'État français...

B. - Le rappel fiscal des donations étrangères

16 - Le rappel fiscal des donations antérieures ne se confond pas avec le rapport évoqué ci-dessus. L'article 784 du CGI pose une règle de droit interne - le rappel fiscal - qui doit être spécialement confrontée aux situations internationales. Rappelons la situation visée : une donation ou une succession est taxable en France (selon les critères de territorialité de droit interne, ou par application d'une convention

fiscale). Une donation a été antérieurement consentie, non taxable en France selon les mêmes critères.

1° L'obligation déclarative

17 - L'article 784 du CGI crée une obligation déclarative spécifique : les parties sont tenues de faire connaître, à l'occasion de toute donation ou succession, s'il existe ou non des donations antérieures consenties « *sous une forme quelconque* » par le donateur ou le défunt aux donataires ou héritiers, bénéficiaires de la nouvelle transmission. Le texte ne précisant pas que seules doivent être rappelées les donations « françaises », il ne dispense donc pas de cette obligation les donations antérieures non taxables en France. Certes, les parties sont également tenues de préciser le nom de l'officier ministériel qui aurait reçu l'acte de donation et la date d'enregistrement de l'acte, mais cette mention ne doit figurer que « *le cas échéant* ». Même si cette rédaction est conçue pour intégrer les dons manuels, et ne vise certainement pas les situations internationales, on voit bien qu'il n'existe aucun argument de texte pour exclure du rappel fiscal les donations étrangères. On agira donc avec prudence en les mentionnant dans un acte de donation ou une succession taxable en France.

2° La taxation

18 - Dans son alinéa 2, l'article 784 du CGI précise le mode de calcul des droits de mutation à titre gratuit lorsque des donations antérieures existent, pour assurer la cohérence de la progressivité de l'impôt. Dans ce cas, il doit être fait masse unique de la nouvelle donation ou succession et de ces donations antérieures « *à l'exception de celles passées depuis plus de 15 ans* ». Tous les biens « *dont la transmission n'a pas encore été assujettie au droit de mutation à titre gratuit* » sont alors taxés dans les tranches les plus élevées du barème. Là encore, le texte n'a pas été conçu en considération des situations internationales. Or il n'est pas contestable qu'une donation antérieure de moins de 15 ans, non taxable en France lorsqu'elle a été consentie, n'a pas été « *assujettie au droit de mutation à titre gratuit* » au sens de l'article 784 du CGI. Cet article créerait-il une imposition pour ces donations étrangères ? La réponse se trouve dans l'analyse de la notion de fait générateur de la taxation des donations. Il ne saurait y avoir deux faits générateurs sous peine de contrevenir au principe « *non bis in idem* », considéré ici dans un sens général. Or, si une

donation est constatée par un acte, cet acte constitue le fait générateur de l'impôt, lorsque les droits sont exigibles en France, que cet acte ait été régularisé en France ou à l'étranger. Taxer une donation ayant fait l'objet d'un acte - et non taxable en France lors de cet acte - à l'occasion d'un rappel fiscal en France reviendrait à créer un second fait générateur qui ne serait pas admissible.

3° Le cas des dons manuels

19 - En fait, l'article 784 ne vise que le cas des dons non déclarés ou révélés, c'est-à-dire les donations pour lesquelles aucun acte n'a été établi et donc, aucun fait générateur français d'imposition intervenu. Ce sont, en France, les dons manuels. Le rappel fiscal crée pour eux un fait générateur spécifique, outre ceux qui sont prévus dans le régime de droit commun de l'article 757 du CGI. Mais l'attention des donateurs doit être attirée sur le caractère probablement extensif de la règle : toutes les donations sans acte doivent être rappelées, qu'elles aient été ou non taxables en France lors de leur réalisation, si elles avaient été déclarées.

Dès lors de deux choses l'une : soit la donation étrangère a fait l'objet d'un acte et seule l'obligation déclarative semble requise. Soit la donation étrangère n'a fait l'objet d'aucun acte et elle risque fort de devenir taxable en France à l'occasion d'une nouvelle transmission elle-même assujettie aux droits de mutation à titre gratuit en France, alors qu'elle ne l'aurait pas été si elle avait été déclarée ou révélée à l'époque de la donation. Reste à savoir ce qu'il faut entendre par « acte » dans ce contexte international. À titre de précaution, et par référence à l'article 1328 du Code civil, on privilégiera un enregistrement en France de la donation étrangère, à moins qu'elle ne soit reçue ou constatée par un notaire en France ou hors de France. Et il n'y a rien à craindre d'un acte français : la soumission de la donation au droit français, dans sa forme ou dans le fond, n'a jamais été un critère de territorialité de l'impôt français.

Si la mobilité des personnes s'accroît, le droit doit accompagner ce mouvement. Il le fait sûrement, mais lentement. Le praticien, quant à lui, doit prendre en compte sans attendre toutes ces situations complexes, et bien souvent, inventer des solutions nouvelles pour proposer une planification cohérente et sécurisée de la transmission. La donation transnationale, rattachée à une pluralité de droits nationaux en est un bel exemple.