RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10-20140128
Date de publication : 28/01/2014

ENR - Mutations à titre gratuit - Donations - Conditions d'exigibilité du droit de donation - Cas particuliers - Donations non réalisées par acte

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations à titre gratuit de meubles ou d'immeubles
Titre 2 : Donations
Chapitre 1 : Conditions d'exigibilité du droit de donation
Section 2 : Cas particuliers
Sous-section 1 : Donations non réalisées par acte

Sommaire :

I. Dons manuels
A. Notion de don manuel
B. Dons manuels imposables
1. Actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire
2. Dons manuels révélés à l'administration
C. Dons manuels consentis à des organismes d'intérêt général
1. Organismes éligibles
2. L’organisme bénéficiaire du don doit être d’intérêt général
D. Tarif et valeur imposable
II. Donations de toute nature consenties sans acte

1

Les donations verbales d'immeubles, de fonds de commerce, de clientèle ou d'offices et du droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail d'immeuble doivent faire l'objet d'une déclaration (code général des impôts (CGI), art. 638).

De même, les donations consenties à l'étranger et non constatées par un acte portant sur les mêmes biens doivent faire l'objet d'une déclaration dans le mois de l'entrée en possession, lorsqu'elles sont imposables en France (BOI-ENR-DMTG-10-10-30).

Il s'agit là d'hypothèses exceptionnelles.

Au contraire, les donations portant sur d'autres biens ne sont soumises à l'enregistrement et aux droits de mutation à titre gratuit que si elles sont constatées par un acte formant le titre complet de la

libéralité. Or, il arrive fréquemment que de telles donations ne fassent pas l'objet d'un écrit régulier.

Deux dispositions tendent à lutter contre cette possibilité d'évasion fiscale :

- l'article 757 du CGI qui soumet certains dons manuels aux droits de mutation à titre gratuit ;

- l'article 784 du CGI qui impose le rappel des donations antérieures consenties à titre gratuit, instituant ainsi un fait générateur de l'impôt pour celles de ces donations qui n'ont pas été sujettes aux droits de mutation à titre gratuit (BOI-ENR-DMTG-20-30-20-10).

I. Dons manuels

A. Notion de don manuel

10

Les dons manuels sont ceux qui se font par la simple remise d'objets mobiliers.

20

Aux termes de l'article 757 du CGI, les dons manuels sont sujets aux droits de donation :

- lorsqu'ils sont constatés dans un acte soumis à la formalité de l'enregistrement renfermant leur déclaration par le donataire ou ses représentants ;

- lorsqu'ils font l'objet d'une reconnaissance judiciaire ;

- lorsqu'ils sont révélés à l'administration fiscale par le donataire.

30

L'exigence primitive d'une transmission « de la main à la main » s'est toutefois notablement assouplie avec la naissance de formes nouvelles de transmissions des biens. C'est ainsi que la jurisprudence a admis la validité des dons manuels par chèques, des dons manuels de titres, de bons de caisse.

En effet, il importe peu que matériellement le transfert des fonds se soit opéré par virement de compte dès lors que cette opération a entraîné dessaisissement réel et immédiat au profit du donataire.

La notion de don manuel peut donc porter sur des biens corporels et incorporels et même se réaliser par un simple jeu d'écriture.

> *Selon la Cour de cassation (com., arrêt du 19 mai 1998 n° 96-16252), les titres au porteur peuvent faire l'objet d'un don manuel.*
>
> *Dès lors qu'ils sont désormais dématérialisés (article 94 de la loi de finances pour 1982, n° 81-1160 du 30 décembre 1981), ces titres inscrits en compte se transmettent par virement de compte à compte.*
>
> *L'absence de tradition matérielle ne saurait, en l'occurrence, être opposée à l'administration pour rendre inopérante la taxation d'un don manuel. Au cas particulier, à la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration avait taxé, sur le fondement de l'article 757 du CGI, la remise sans contrepartie par un associé de 547 actions à son frère (55 actions) et sa nièce (492 actions).*
>
> *L'intention libérale étant établie, la Cour de cassation considère que la forme dématérialisée des titres au porteur permet, lors du virement de compte à compte,*

leur transmission par don manuel.

Bien entendu, la même remise de titres dématérialisés, sans contrepartie, par un associé à un héritier, légataire ou donataire est susceptible d'être taxée selon les dispositions de l'article 784 du CGI qui prévoit le rappel fiscal, dans tout acte constatant une transmission entre vifs à titre gratuit et dans toute déclaration de succession, des donations antérieures consenties par le donateur ou le défunt, à l'exception de celles passées depuis plus de six ans [étant précisé que ce délai a été porté à dix ans par l'article 7 de la première loi de finances rectificative pour 2011 n° 2011-900 du 29 juillet 2011 puis à quinze ans par l'article 5 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012 n°2012-958 .

(Pour plus de précisions concernant le rappel, se reporter à BOI-ENR-DMTG-20-30-20-10).

B. Dons manuels imposables

1. Actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire

40

Selon le premier alinéa de l'article 757 du CGI, les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire, d'un don manuel sont sujets au droit de donation.

Autrement dit, les droits de mutation à titre gratuit sont exigibles :

- sur tout acte, quelle que soit sa nature ou sa validité, soumis à l'enregistrement et qui constate la déclaration du don manuel faite par le donataire. Il en est ainsi, par exemple, d'un acte portant reconnaissance de la donation indirecte par un père à ses deux enfants de la nue-propriété d'actions nominatives d'une société opérée par simple bordereau de transfert. Si l'acte est exempt de l'enregistrement, le droit n'est pas dû, à moins toutefois qu'il ne soit présenté volontairement à la formalité ;

- sur toute décision judiciaire qui constate, même simplement dans les motifs ou les qualités du jugement ou hors la présence du donateur ou du donataire, l'existence d'un don manuel.

La Cour de cassation par deux arrêts des 12 octobre 2010 et 21 février 2012 a précisé la notion de "reconnaissance judiciaire".

Ainsi la haute juridiction a indiqué "qu'il suffit que la reconnaissance judiciaire figure dans les motifs ou le dispositif du jugement et qu'elle soit exempte de toute équivoque et qu'il y ait constatation certaine de la transmission de la propriété à titre de libéralité" (Cass. Com, arrêt du 12 octobre 2010 n° 09-70337).

Par ailleurs la Cour de cassation a précisé que la reconnaissance judiciaire au sens de l'article 757 n'implique pas que le juge ait statué explicitement sur l'existence d'un don manuel ou encore qu'il ait statué directement sur l'établissement du lien de droit entre le donateur et le donataire. Il suffit qu'il ait reconnu, à l'occasion de l'instance, l'existence d'une mutation de propriété mobilière réalisée à titre de libéralité (Cass.Com, arrêt du 21 février 2012 n° 10-27914).

50

Les reconnaissances par jugements de tribunaux étrangers ou par actes passés à l'étranger de dons manuels portant sur des biens français donnent ouverture à l'impôt en France. Il en est de même de ceux portant sur des biens étrangers, lorsque le donateur est domicilié en France (CGI, art. 750 ter).

2. Dons manuels révélés à l'administration

60

En vertu des alinéas 1 et 2 de l'article 757 du CGI, pour être imposable, le don manuel doit être révélé à l'administration fiscale par le bénéficiaire de la mutation :

- soit spontanément ;

- soit en réponse à une demande de l'administration ;

- soit au cours d'une procédure de contrôle ou d'une procédure contentieuse.

La Cour de cassation précise que le courrier de l'avocat qui représente le contribuable au cours de la procédure d'imposition vaut révélation.

La Cour de cassation juge en outre que, la possibilité pour un avocat de représenter un contribuable au cours de la procédure d'imposition n'étant pas subordonnée à la justification du mandat qu'il a reçu, la validité de la révélation faite par l'avocat dans ce cadre ne l'est pas non plus (Cass. Com. 19 janvier 2010 n° 08-21476).

Par ailleurs, la Haute juridiction estime que les dons manuels découverts par l'administration, à l'occasion d'une vérification de comptabilité, ne sont pas révélés par le donataire au sens de l'article 757 du CGI (Cass. Com. 15 janvier 2013, n° 12-11642, ECLI:FR:CCASS:2013:CO00045 ; Cass. Com. 16 avril 2013, n°12-17414,ECLI:FR:CCASS:2013:CO00404).

Néanmoins, dans un jugement du 21 novembre 2013, le TGI de Limoges précise que "si la découverte par l'administration fiscal à l'occasion d'un contrôle fiscal de l'existence de dons manuels ne constitue pas une révélation au sens des dispositions du 2ème alinéa de l'article 757 du Code général des impôts comme ne recélant pas de déclaration de la part du bénéficiaire, la réponse faite à l'administration à sa demande relative à la nature de "produits exceptionnels" inscrits dans la comptabilité de l'association S contient une révélation sur les dons manuels dont elle a bénéficié sur la période objet du contrôle. Ce serait ajouter à l'article 757 du Code général des impôts que d'exiger que la déclaration par le contribuable soit "spontanée" au sens d'être faite à la seule initiative de celui-ci et donc une réponse à une interrogation de l'administration fiscale sur la nature de produits exceptionnels apparaissant dans sa comptabilité ne puisse contenir une "révélation" à l'administration" (TGI Limoges 21 novembre 2013, n° 12-00665). Ainsi, la réponse à une demande de l'administration constitue bien une révélation au sens de l'article 757 du CGI, quel que soit le fondement de la demande de l'administration.

Lorsqu'elle est saisi d'un litige, la Cour européenne des Droits de l'Homme prend en compte la situation propre à chaque contribuable pour apprécier si la taxation en cause constitue ou non un manquement au respect de la liberté de religion au sens de l'article 9 de la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales.

Voir: CEDH 8 janvier 2013, n° 41729/09.

Contra : CEDH 30 juin 2011, n° 8916/05; CEDH 31 janvier 2013, n° 25502/07; CEDH 31 janvier 2013, n° 50471/07 et CEDH 31 janvier 2013, n° 50615/07.

70

Le fait générateur des droits de donation est en principe constitué par la date de la révélation du don manuel par le donataire (cf. **I-A-§ 30**).

Pour la Cour de cassation (com., arrêt du 10 octobre 2000 n° 97-21591), la date à laquelle le don manuel a été réalisé est sans incidence au regard de l'imposition au droit de donation dont le fait générateur est constitué soit par l'acte renfermant la déclaration de ce don par le donataire ou ses représentants, soit par la reconnaissance judiciaire du don, soit par sa révélation à l'administration.

Dès lors que le don manuel en cause a été révélé à l'administration postérieurement à l'entrée en vigueur du II et du III de l'article 15 de la loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991, c'est à bon droit que le tribunal a confirmé la décision de rejet de la réclamation aux termes de laquelle les redevables soutenaient que le don manuel qui leur avait été consenti le 6 juillet 1987 était exonéré d'impôt conformément à la législation applicable antérieurement à la loi précitée.

Aux termes de cet arrêt, la Cour de cassation confirme la doctrine de l'administration selon laquelle la législation applicable est celle en vigueur à la date de la révélation du don manuel à l'administration par le donataire (Cass. Com, arrêt du 19 mai 1998 n° 96-16252).

Par ailleurs, les redevables contestaient la régularité de la mise en demeure adressée par l'administration aux fins de déclaration du don manuel litigieux au motif que cette formalité n'était pas prévue par les textes antérieurs à la loi de finances n° 91-1322 du 30 décembre 1991 pour 1992. La Cour a également approuvé la décision du tribunal qui, à juste titre, a écarté l'argument tiré des dispositions de l'article 108 de la loi de finances pour 1993 n° 92-1376 du 30 décembre 1992 dès lors que ce texte - relatif aux seules conditions d'application dans le temps des règles de procédure fiscale et non au principe de l'imposition - ne saurait être utilement invoqué au regard de la nouvelle imposition instituée par les II et III de l'article 15 de la loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991.

80

Aux termes de l'article 635 A du CGI, les dons manuels mentionnés au deuxième alinéa de l'article 757 du CGI doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire ou ses représentants dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé le don à l'administration fiscale.

Toutefois, l'article 9 de la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011 a modifié l'article 635 A du CGI précité afin de permettre au donataire lors de la révélation du don dont le montant est supérieur à 15 000 € d'opter pour la déclaration de celui-ci et le paiement des droits y afférents dans le mois qui suit la date de décès du donateur.

Le seuil de 15 000 € s'apprécie à la date à laquelle l'option est exercée et pour chaque don consenti.

Pour bénéficier de cette option, la révélation doit être spontanée et non la conséquence d'une réponse du donataire à une demande de l'administration ou d'une procédure de contrôle fiscal.

90

Selon l'article 281 E de l'annexe III au CGI, la déclaration est faite par souscription par le donataire de formulaires spécifiques conformes aux modèles établis et délivrés gratuitement par l'administration. Ces formulaires n° **2735** (CERFA n° 11278) et n° **2734** (CERFA n°14579) sont téléchargeables sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires" pour les dons d'une valeur supérieure à 15 000 €.

Le dépôt du formulaire n° **2735** (CERFA n° 11278), en double exemplaire au service des impôts des entreprises du lieu du domicile du donataire, accompagné du paiement des droits, doit être effectué dans le mois suivant la révélation du don à l'administration.

La déclaration indique les éléments utiles à l'identification du don manuel et des parties concernées, au rappel des donations antérieures, à la liquidation des droits.

Le formulaire n° **2734** (CERFA n°14579) pour les dons d'une valeur supérieure à 15 000 € doit également être déposé au service des impôts des entreprises du donataire. Il ne donne lieu à aucune perception.

C. Dons manuels consentis à des organismes d'intérêt général

100

L'article 2 de la loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations exclut du champ d'application de l'article 757 du CGI, les dons manuels consentis au profit des organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 du CGI.

1. Organismes éligibles

110

Il s'agit de l'ensemble des organismes mentionnés à l'article 200 du CGI. S'agissant plus particulièrement des associations simplement déclarées, celles-ci doivent exercer une activité dans l'un des domaines suivants : philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant 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.

Toutefois, l'indication dans les statuts d'un objet correspondant à l'un de ceux mentionnés au paragraphe précédent n'est pas suffisante. La réalité de celui-ci doit être appréciée, au cas par cas, en fonction de l'activité effectivement exercée par l'organisme.

2. L'organisme bénéficiaire du don doit être d'intérêt général

120

Il s'agit de l'ensemble des organismes mentionnés à l'article 200 du CGI qui, ne fonctionnent pas au profit d'un cercle restreint de personnes, ont une gestion désintéressée et exercent une activité non lucrative.

Il est noté à cet égard que l'existence d'activités lucratives, dès lors qu'elles ne sont pas prépondérantes et ont fait l'objet d'une sectorisation, ne remet pas en cause la qualification d'intérêt général d'un organisme.

Dans ces conditions, la sectorisation permet ainsi à ces organismes de bénéficier de la mesure d'exonération bien qu'elle exerce une activité lucrative à la condition que le don soit affecté à l'activité non lucrative.

> Il est à noter que les associations de financement électoral et les associations de financement de partis politiques telles que définies par l'article 200 du CGI sont considérées, pour l'application de ce dispositif, comme d'intérêt général (RM Masson, n° 05683, JO Sénat 12 février 2004, p. 363).

D. Tarif et valeur imposable

130

Les dons manuels visés à l'article 757 du CGI sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit.

140

Dès lors, l'exigibilité du droit de mutation à titre gratuit n'est pas fondée sur l'existence d'un contrat renfermant la preuve du consentement du donateur et du donataire. Elle est uniquement subordonnée à l'aveu du donataire dans un acte ou à la reconnaissance judiciaire du don.

Ainsi, une déclaration de don manuel présentée à la formalité par le donateur relève du seul droit fixe des actes innomés si l'acte contenant ladite déclaration n'émane pas du donataire ou de ses représentants.

150

En toute hypothèse, l'impôt ne peut être perçu que si les biens (meubles corporels et titres au porteur) sont susceptibles de faire l'objet d'un don manuel et si la transmission des biens constitue effectivement une libéralité.

160

De même, les donations antérieures intervenues entre les mêmes parties doivent être rappelées, conformément aux dispositions de l'article 784 du CGI, à l'occasion de toute déclaration ou de tout enregistrement de don manuel révélé à l'administration par le donataire.

Bien entendu, la dispense de rappel des donations antérieures de plus de quinze ans s'applique dans les mêmes conditions que pour les autres donations (BOI-ENR-DMTG-20-30-20-10).

170

Les droits de mutation à titre gratuit sont dus au tarif en vigueur au jour de l'acte si celui-ci est obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement ou, dans le cas contraire, au jour de sa présentation volontaire.

Ainsi, la date à laquelle le don manuel lui-même aurait été effectivement réalisé est sans incidence au regard de la liquidation de l'imposition. Les tarifs et les abattements applicables sont ceux en vigueur au jour de la rédaction ou de l'enregistrement du don manuel.

180

En revanche, si le don manuel a acquis date certaine (par suite du décès du donateur par exemple), c'est à cette date qu'il faut se reporter pour déterminer la quotité des droits exigibles, car il est impossible, dans cette hypothèse, de considérer que la libéralité a eu lieu au moment de la rédaction de l'acte ou de la déclaration de don manuel.

> *La Cour de cassation, arrêt du 31 mars 2004, n° 02-10578, a jugé que, lorsqu'ils n'ont pas été soumis aux droits de mutation au titre de l'article 757 du CGI, les dons manuels consentis aux héritiers du donateur deviennent imposables en raison du décès de ce dernier, en vertu de l'obligation de rapport des donations antérieures entre les mêmes personnes prévue à l'article 784 du CGI.*
>
> *Par un arrêt du 31 mars 2004, la Cour de cassation a décidé que les droits alors exigibles constituaient des droits de mutation par décès.*

L'ensemble des textes relatifs aux droits de succession, et notamment les règles de solidarité entre héritiers prévues par l'article 1709 du CGI, sont applicables aux droits exigibles sur les dons manuels non révélés à l'administration avant le décès du donateur.

Remarque : Cette règle de solidarité ne s'applique plus au conjoint survivant désormais exonéré de droits de succession.

190

La valeur imposable des biens donnés à prendre en compte pour le calcul des droits de donation est celle des biens à la date du fait générateur de l'impôt.

Exemple :

Une mère a donné l'ordre en 2005 à sa banque de virer sur le compte titre de son fils 100 titres de la société Z dont la valeur unitaire est de 10 000 €. Ce don manuel est révélé à l'administration le 15 septembre 2008 ; à cette date la valeur unitaire des titres est de 14 500 €.

L'assiette des droits sera établie sur une base de 1 450 000 € et non de 1 000 000 €.

Il résulte toutefois des dispositions de l'article 757 du CGI dans sa rédaction résultant de l'article 9 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 que les droits de mutation à titre gratuit sont calculés sur la valeur du don manuel au jour de sa déclaration ou sur sa valeur au jour de la donation si elle est supérieure.

200

D'une manière générale, les dons de sommes d'argent sont retenus pour leur montant nominal.

RM Dassault n° 25515, JO Sénat du 15 mars 2007, p. 592

QUESTION :

M. Serge Dassault attire l'attention de M. le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie sur les difficultés générées par les règles du rappel fiscal des dons manuels de somme d'argent. La valeur imposable des biens donnés à prendre en compte pour le calcul des droits de donation est celle des biens à la date du fait générateur de l'impôt. La révélation d'un don manuel au jour de la succession du donateur impose donc de prendre en compte la valeur des biens donnés au jour de l'ouverture de la succession. Toutefois, deux réponses ministérielles (RM Dupont n°12972, JO AN du 3 novembre 2003 p.8436 ; RM Caillaud n° 93845, JO AN du 1er août 2006 p.8095) ont reconnu l'application de règles particulières aux dons manuels de sommes d'argent. Pour ces derniers, l'impôt est toujours dû sur le montant donné, sans réévaluation, même lorsque les sommes données ont servi à acquérir un bien. L'application d'un régime particulier aux dons manuels de sommes d'argent provoque des distorsions inéquitables entre les héritiers. La révélation de plusieurs dons manuels, au jour du décès du donateur, entraînera un traitement différent selon que l'objet du don était une somme d'argent ou un autre bien. Il lui demande donc de bien vouloir lui expliquer les raisons du traitement particulier des dons manuels de somme d'argent.

RÉPONSE :

En matière de droits de mutation à titre gratuit, la valeur imposable des biens transmis est constituée par leur valeur vénale au jour du fait générateur de l'impôt. S'agissant des dons manuels, il résulte des dispositions de l'article 757 du CGI que le fait générateur des droits est constitué soit par l'acte renfermant la déclaration de ce don par le donataire ou ses représentants, soit par sa

reconnaissance judiciaire, soit enfin par sa révélation à l'administration par le donataire.

En application des dispositions de l'article 784 du CGI, la réintégration à l'actif de succession des dons manuels de sommes d'argent se fait pour la valeur nominale de la somme donnée, sans réévaluation et sans tenir compte des éventuels emplois effectués avec cette somme. En effet, l'article 784 du CGI précise que c'est la valeur des biens compris dans la donation antérieure qui est ajoutée à celle des biens objets de la nouvelle mutation à titre gratuit. Or, s'agissant d'un don manuel de sommes d'argent, celui-ci, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass. com. 20 octobre 1998, n° 96-20960) ne peut être rapporté que pour son montant nominal.

210

Dans cet arrêt du 20 octobre 1998 n° 96-20960, la Cour de cassation a jugé que c'est à bon droit qu'un tribunal évalue l'actif à réintégrer dans une succession au titre de don manuel, rapporté en application des disposition de l'article 784 du CGI, au montant du chèque remis par le donateur et non à la valeur du bien acquis avant le décès du donateur, grâce à ce chèque, par le bénéficiaire.

Aux termes de l'article 784 du CGI, lorsqu'une mutation à titre gratuit entre vifs ou par décès a été précédée d'une donation consentie par le même donateur ou le défunt au même bénéficiaire, la perception est effectuée en ajoutant à la valeur des biens compris dans la donation ou la déclaration de succession celle des biens qui ont fait l'objet de cette donation antérieure (BOI-ENR-DMTG-10-50-50).

En principe, il est toujours tenu compte de la valeur du bien au jour de la donation (se référer au BOI-ENR-DMTG-10-50-50 précité).

Et il a été précisé que l'actif à réintégrer doit être obligatoirement évalué à la valeur des biens donnés à la date du décès du donateur (fait générateur des droits de succession) d'après leur état à l'époque de la donation (RM Hage n° 62054, JO AN du 14 décembre 1992, p. 5642).

Mais, d'une manière générale, les dons de sommes d'argent sont retenus pour leur montant nominal.

Ainsi, il résulte de l'arrêt de la Cour de cassation qu'il ne peut être tenu compte de l'usage que le donataire a pu faire de la somme donnée.

En l'espèce, la libéralité en cause avait été accomplie au moyen de la remise d'un chèque, quelques jours seulement avant le décès du donateur. La somme d'argent avait aussitôt servi à l'acquisition d'un véhicule, dont la valeur avait subi, selon le contribuable, une décote immédiate de 10%

220

L'absence de déclaration ou d'enregistrement des dons manuels révélés à l'administration par le donataire est sanctionnée selon les règles de procédure et les sanctions prévues pour les droits de mutation à titre gratuit, à savoir l'application d'un intérêt de retard, assorti le cas échéant, d'une majoration des droits (CGI, art. 1727).

II. Donations de toute nature consenties sans acte

230

Le principe énoncé par l'article 784 du CGI, selon lequel les donations antérieures doivent être déclarées lors de toute transmission à titre gratuit faite entre les mêmes personnes s'applique notamment aux donations non constatées par écrit, qu'il s'agisse de dons manuels ou de donations portant sur des biens non susceptibles de faire l'objet d'un don manuel (exemple : transfert de titres nominatifs).

240

Les dons manuels sont donc taxables à l'occasion d'une donation postérieure constatée par un acte et intervenue entre les mêmes personnes ainsi que lors du décès du donateur si le donataire figure parmi les successibles. Toutefois, l'impôt n'est pas dû lorsque, antérieurement à la donation actuelle ou à la déclaration de succession du donateur, les dons manuels ont déjà supporté l'impôt en application de l'article 757 du CGI.

250

En outre, il est admis de ne pas opposer les dispositions de l'article 784 du CGI aux dons manuels ayant le caractère de présents d'usage au sens de l'article 852 du Code civil. Ce caractère peut généralement être reconnu aux cadeaux faits aux enfants mineurs par des membres et des amis de la famille.

En application de l'article 784 du CGI, les dons manuels sont taxables à l'occasion d'une donation postérieure constatée par un acte et intervenue entre les mêmes personnes ainsi que lors du décès du donateur si le donataire figure parmi les successibles. Toutefois, l'impôt n'est pas dû lorsque, antérieurement à la donation actuelle ou à la déclaration de succession du donateur, les dons manuels ont déjà supporté l'impôt en application de l'article 757 du CGI. Ce texte précise que les droits de donation sont notamment exigibles lorsque les dons manuels sont révélés à l'administration fiscale par le donataire. Il est aussi admis de ne pas opposer les dispositions de l'article 784 du CGI aux dons manuels ayant le caractère de présents d'usage au sens de l'article 852 du code civil. Sur ce point, la doctrine administrative prévoit d'ores et déjà que ce caractère peut généralement être reconnu aux cadeaux faits aux enfants mineurs par des membres ou des amis de la famille. Ainsi, pour les sommes versées par des parents sur un plan d'épargne logement ouvert au nom de leur enfant, il est admis, compte tenu notamment du montant maximal des sommes pouvant être placées, que ce placement financier puisse être qualifié de présent d'usage. Cette qualification reste néanmoins une question de fait qui, en cas de litige, relève de la compétence du juge judiciaire. En tout état de cause, l'exonération prévue par l'article 1er de la loi n° 2004-804 du 9 août 2004 en faveur des dons exceptionnels s'applique aux seuls dons de sommes d'argent versées entre le 1er juin 2004 et le 31 décembre 2005. Elle n'a donc pas vocation à bénéficier aux sommes d'argent versées antérieurement à cette période (RM Chartier n° 63526, JO AN du 17 janvier 2006, p. 504).

260

RES N° 2013/05 (ENR) du 3 avril 2013 : Critères de distinction entre les dons manuels et les présents d'usage

QUESTION *:*

La doctrine administrative admet de ne pas opposer aux dons manuels ayant le caractère de présents d'usage les dispositions de l'article 784 du CGI, relatives au rappel des donations. Selon quels critères (en fonction des revenus ou du patrimoine du donateur) l'administration distingue-t-elle les présents d'usage non soumis au rappel fiscal et donc non taxables, des dons manuels rapportables

fiscalement en cas de nouvelle transmission ?

***RÉPONSE** :*

*En application des dispositions de l'article 784 du CGI, les donations antérieures doivent être déclarées lors de toute transmission à titre gratuit faite entre les mêmes personnes, à quelque titre et sous quelque forme que ce soit. Ainsi, les dons manuels sont taxables à l'occasion d'une donation postérieure constatée par un acte et intervenue entre les mêmes personnes, ainsi que lors du décès du donateur, si le donataire figure parmi les successibles, à moins qu'ils n'aient déjà supporté l'impôt en application de l'article 757 du CGI (**cf. II § 240**). Il est toutefois admis de ne pas opposer les dispositions de l'article 784 du CGI aux dons manuels ayant le caractère de présents d'usage au sens de l'article 852 du code civil. Cette article prévoit que de tels présents ne sont pas rapportés à la succession du donateur, et précise que le caractère de présent d'usage s'apprécie à la date où il est consenti, et compte tenu de la fortune du disposant.*

La jurisprudence civile a défini les présents d'usage comme étant "les cadeaux faits à l'occasion de certains événements, conformément à un usage, et n'excédant pas une certaine valeur" (Cass. civ; arrêt du 6 décembre 1988 n° 87-15083).

Ainsi, l'appréciation de la nature d'un don manuel et de son caractère rapportable ou non en fonction de son importance, est une question de fait. La qualification de présent d'usage pour un cadeau consenti résulte donc, au plan civil comme au plan fiscal, d'un examen des circonstances concrètes de chaque affaire, incompatible avec l'application de critères normatifs préétablis.

Dès lors, l'administration fiscale ne fixe aucune règle de proportionnalité du présent par rapport à la fortune ou aux revenus du donateur et apprécie au cas par cas la nature du don, en fonction de l'ensemble des circonstances de fait ayant entouré la libéralité, et sous le contrôle souverain des juges du fond.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 03/11/2026
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2694-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10-20140128