

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 6 DU 13 JANVIER 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

7 G-2-10

INSTRUCTION DU 30 DECEMBRE 2009

MUTATIONS A TITRE GRATUIT. TARIFS ET LIQUIDATION DES DROITS.
SITUATION DES PERSONNES AYANT CONCLU UN PARTENARIAT CIVIL A L'ETRANGER.
(LOI N° 2009-526 DU 12 MAI 2009 DE SIMPLIFICATION ET DE CLARIFICATION DU DROIT ET D'ALLEGEMENT DES
PROCEDURES, ART. 1^{ER})

(C.G.I., art. 777, 790 F et 796-0 bis)

NOR : ECE L 09 20726J

Bureau C 2

PRESENTATION

L'article 1^{er} de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures a introduit dans le code civil une règle de droit international privé permettant aux partenariats civils conclus à l'étranger de produire leurs effets en France, sous réserve que ceux-ci ne soient pas contraires à l'ordre public.

En matière de droits de mutation à titre gratuit, et sous cette réserve, il convient désormais d'appliquer aux personnes ayant conclu un partenariat civil à l'étranger le régime prévu en faveur des personnes ayant conclu un pacte civil de solidarité (PACS).

La présente instruction administrative commente ces dispositions.

Cette reconnaissance produit les mêmes effets en matière d'impôt sur le revenu, qui sont commentés dans l'instruction administrative du 29 décembre 2009, publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 B-4-10, à laquelle il convient sur ce point de se reporter.

•

- 1 -

13 janvier 2010

3 507006 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

Les articles cités dans la présente instruction sont, sauf indication contraire, ceux du code général des impôts (CGI).

Chapitre 1 : Dispositions de droit civil

1. L'article 515-7-1 du code civil, issu de l'article 1^{er} de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures (Journal officiel du 13 mai 2009), dispose que les conditions de formation et les effets d'un partenariat enregistré ainsi que les causes et les effets de sa dissolution sont soumis aux dispositions matérielles de l'État de l'autorité qui a procédé à son enregistrement.

Dès lors, les partenariats civils conclus à l'étranger peuvent désormais produire leurs effets juridiques en France, sous réserve que ceux-ci ne soient pas contraires à l'ordre public.

A titre d'exemple, le contrat de cohabitation belge ne produira pas d'effets en France lorsqu'il sera conclu entre un frère et une sœur car il est alors contraire à l'ordre public. En effet, l'article 515-2 du code civil prohibe la conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS) entre collatéraux jusqu'au troisième degré inclus.

Chapitre 2 : Conséquences en matière de droits de succession

2. Les personnes liées par un partenariat civil conclu régulièrement à l'étranger bénéficient désormais en matière de droits de succession du régime applicable aux personnes liées par un PACS. Elles sont donc exonérées de ces droits en application de l'article 796-0 bis.

Ainsi, deux ressortissants britanniques domiciliés en France et unis par un « civil partnership », enregistré au Royaume-Uni, bénéficient, en cas de décès de l'un d'eux, de l'exonération de droits de mutation par décès prévue à l'article 796-0 bis précité ¹.

Chapitre 3 : Conséquences en matière de droits de donation

3. Les partenariats civils conclus régulièrement à l'étranger bénéficient également, en matière de droits de donation, du régime applicable aux PACS.

Ainsi, pour la perception des droits de mutation à titre gratuit entre vifs, les partenaires ayant conclu un partenariat civil à l'étranger peuvent bénéficier de l'abattement de 79 533 € (montant actualisé au 1^{er} janvier 2010) prévu à l'article 790 F.

A cet égard, il convient de préciser que, comme pour les partenaires liés par un PACS, le bénéfice de cet abattement est remis en cause lorsque le partenariat prend fin au cours de l'année civile de sa conclusion ou de l'année suivante pour un motif autre que le mariage entre les partenaires ou le décès de l'un d'entre eux.

4. S'agissant du tarif, il convient de se référer au barème applicable aux transmissions à titre gratuit entre époux ou entre partenaires liés par un PACS prévu à l'article 777.

Chapitre 4 : Justifications à fournir

5. Les partenaires ayant conclu un partenariat civil à l'étranger doivent prouver que celui-ci est juridiquement assimilable à un PACS en établissant qu'ils ont conclu entre eux un contrat visant à organiser leur communauté de vie (article 515-1 du code civil) et que celui-ci a fait l'objet d'un enregistrement devant une autorité compétente. Ils pourront en ce sens se prévaloir des prises de position formelles de l'administration.

6. Afin d'éviter aux contribuables d'avoir à déterminer, au cas par cas, le régime juridique du partenariat étranger et son assimilation, ou non, au PACS, les décisions rendues par l'administration centrale des finances publiques feront l'objet d'une publication, laquelle constitue une prise de position formelle de l'administration.

¹ Cf. n° 8 ci-après.

7. Ainsi, toute décision d'assimilation d'un régime juridique étranger sera publiée sur le site internet « impots.gouv.fr » dans la rubrique « la documentation fiscale » sous la rubrique « les rescrits » dans la partie relative à l'impôt sur le revenu, rubrique 5 B 32, calcul de l'impôt.

8. A cet égard, sont notamment assimilés au PACS les partenariats suivants, sous réserve de la condition d'ordre public rappelée ci-dessus :

- le « civil partnership » britannique ;
- le contrat de « cohabitation légale » ou « wettelijke samenwoning » belge ;
- le « registreret partnerskab » danois ;
- le « rekisteröidystä parisuhteesta / registrerat partnershap » finlandais ;
- le « geregistreerd partnerschap » néerlandais ;
- le « partenariat légal » luxembourgeois ;
- l'« eingetragene Lebenspartnerschaft » allemand ;
- le « registrovane partnerstir » tchèque ;
- le « registrirana istospolna partnerska skupnost » slovène ;
- l'« unio estable de parella » espagnol ;
- le « staofesta samvist » islandais ;
- le « registrat partnerskap » norvégien ;
- l'« uniao de facto » portugais ;
- le « registrerat partnerskap » suédois.

9. L'existence et la date d'enregistrement du partenariat civil conclu à l'étranger doivent être justifiées auprès du service des impôts compétent, lors du dépôt de la déclaration de succession, de l'acte de donation ou à l'occasion d'une déclaration de don manuel, par tout moyen de preuve compatible avec la procédure écrite.

A cet égard, il est précisé que ces partenaires étrangers pourront s'adresser au greffe de la juridiction de leur domicile afin que celui-ci atteste des effets de leur partenariat civil.

La preuve peut être également apportée par un certificat de coutume².

² Le certificat de coutume est une attestation, délivrée par un juriconsulte étranger (avocat, notaire, consul), affirmant l'existence d'une règle de droit ou en exposant le contenu.

Chapitre 5 : Entrée en vigueur

10. L'article 1^{er} de la loi de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures, publiée au Journal officiel du 13 mai 2009, est entré en vigueur le 14 mai 2009.

Dès lors, le dispositif décrit ci-dessus ne devrait s'appliquer qu'aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter de cette même date.

Toutefois, il est admis que le partenariat civil conclu à l'étranger soit assimilé au PACS à compter du 22 août 2007, date d'entrée en vigueur de l'article 8 (paragraphe I à XV) de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat.

En conséquence, le dispositif décrit ci-dessus s'applique aux successions ouvertes et aux donations consenties à compter du 22 août 2007³.

DB liée : 7 G 242, 243, 244 et 314.

BOI lié : 7 G-7-07

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

³ Cf. en annexe 2 réponse ministérielle à la question écrite n° 53004 de M. François de Rugy, député de la Loire-Atlantique, publiée au Journal officiel Assemblée nationale du 1^{er} décembre 2009, page 11428.

Annexe 1
Article 515-7-1 du code civil
(issu de l'article 1^{er} de la loi n°2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures)

Art. 515-7-1. - Les conditions de formation et les effets d'un partenariat enregistré ainsi que les causes et les effets de sa dissolution sont soumis aux dispositions matérielles de l'État de l'autorité qui a procédé à son enregistrement.

•

Annexe 2**Réponse ministérielle à la question écrite n° 53004 de M. François de Rugy, député de la Loire-Atlantique
(Journal officiel Assemblée nationale du 1^{er} décembre 2009, page 11428)**

Question : M. François de Rugy attire l'attention de M. le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique sur l'application de l'article 1er de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures. Cet article introduit dans le code civil la disposition suivante : « les conditions de formation et les effets d'un partenariat enregistré ainsi que les causes et les effets de sa dissolution sont soumis aux dispositions matérielles de l'État de l'autorité qui a procédé à son enregistrement » (article 515-7-1 du code civil). Dans l'attente d'une instruction fiscale, il souhaite savoir si les personnes ayant contracté un partenariat à l'étranger disposeront des mêmes droits que les pacsés français en matière fiscale : exonération des droits de succession en vertu de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 ; abattement de 76 000 € sur les droits de mutation à titre gratuit entre vifs ; imposition commune. Par ailleurs il souhaite savoir quelle sera la date à prendre compte pour l'imposition commune, la date de publication de la loi au Journal officiel ou une date ultérieure.

Réponse : L'article 515-7-1 du code civil, issu de l'article 1er de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures, dispose que les conditions de formation et les effets d'un partenariat enregistré, ainsi que les causes et les effets de sa dissolution, sont soumis aux dispositions matérielles de l'État de l'autorité qui a procédé à son enregistrement. Dès lors, les partenariats civils conclus à l'étranger peuvent désormais produire leurs effets juridiques en France, sous réserve, et conformément aux règles de droit international privé, que ceux-ci ne soient pas contraires à ordre public. Sur le plan fiscal, et sous cette réserve, cette modification législative emporte les conséquences suivantes. S'agissant des droits de mutation à titre gratuit les personnes liées par un partenariat conclu régulièrement à l'étranger bénéficient désormais du régime applicable aux personnes liées par un PACS. Il en résulte qu'elles bénéficient de l'exonération de droits de mutation par décès, prévues à l'article 796-0 bis du code général des impôts (CGI) et, en matière de droits de mutation à titre gratuit entre vifs, de rabatement de 79 222 (montant actualisé au 1er janvier 2009), prévu à l'article 790 F du code précité. Il est admis que ces dispositions s'appliquent, comme pour les partenaires liées par un PACS, aux successions ouvertes ou aux donations consenties depuis le 22 août 2007. S'agissant de l'impôt sur le revenu, les partenariats civils conclus à l'étranger produisent également les mêmes effets que celui d'un PACS dès lors qu'ils répondent aux mêmes conditions que celui-ci. Tel est le cas du régime de l'imposition commune prévu pour les personnes ayant contracté un PACS, toutes conditions pour bénéficier de ce mode d'imposition étant remplies. Par ailleurs, le dispositif de reconnaissance de ces unions civiles contractées à l'étranger, décrit ci-dessus, ne devrait s'appliquer qu'à compter du 14 mai 2009. Il sera toutefois admis que ces dispositions s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de 2009 à déclarer en 2010. Les contribuables unis à l'étranger antérieurement à l'entrée en vigueur du dispositif de reconnaissance ne pourront pas bénéficier des dispositions pour l'imposition de leurs revenus antérieurs à 2009. Des instructions précisant les modalités d'application de cette reconnaissance des unions civiles étrangères tant au regard des droits de mutation à titre gratuit que de l'impôt sur le revenu, seront prochainement publiées.