

TELEDECLARATION DES DONS MANUELS : COMPLEXITE ET DANGERS POUR LE DONATAIRE



François FRULEUX

Docteur en droit

Diplômé supérieur du notariat

Maître de conférences associé à l'université Paris-Dauphine

Directeur scientifique du JurisClasseur Fiscal

Membre du comité scientifique de la revue Actes pratiques
et stratégie patrimoniale

Consultant auprès du Cridon Nord-Est

Téledéclaration des dons manuels : complexité et dangers pour le donataire

Depuis le 1^{er} janvier 2026, l'enregistrement en ligne est censé être « le seul mode de déclaration des dons manuels ». Il s'impose au donataire sous peine de sanctions.

La simplification et modernisation attendues de ce basculement vers la dématérialisation des obligations déclaratives des donataires ne sont pas au rendez-vous. Le dispositif mis en place est complexe et peu cohérent. Dans de nombreux cas la déclaration s'effectue toujours au moyen de formulaires papier.

Surtout, l'instauration de la déclaration obligatoire en ligne a conduit l'administration fiscale à diffuser sur son site impots.gouv.fr des indications selon nous erronées. Si elles étaient suivies par le donataire, elles le placeraient dans une situation fiscale délicate et contraire aux objectifs qu'il poursuivait lors de la révélation du don.

En 18 Questions/réponses

Question n°1 : La finalité de l'enregistrement en ligne obligatoire des déclarations de dons manuels et du téléversement des droits y afférents est-elle claire ?



Réponse : Oui.

Cette mutation vers la dématérialisation est destinée à simplifier l'accomplissement des obligations déclaratives attendues des redevables et à renforcer l'efficacité des services fiscaux.

Elle a déjà été opérée depuis plusieurs années sans écueil au titre de l'impôt sur le revenu.

Encouragée notamment par la Cour des comptes, elle est destinée à être généralisée (V. Rapport de la Cour des comptes, Les droits de succession, Communication à la Commission des finances de l'Assemblée nationale juin 2024, p. 35 et s.).

En évitant le traitement de formulaires papier, elle permettrait de renforcer la productivité et l'efficacité des agents de la Direction générale des finances publiques et de dégager de précieuses ressources budgétaires. Outre sa simplicité, elle présente également l'intérêt pour le redevable de pouvoir retrouver la trace des déclarations faites en consultant son espace personnel via le site officiel en ligne de l'administration fiscale.

Question n°2 : La mise en place de l'enregistrement en ligne également appelée « e-enregistrement » obligatoire a-t-elle été rapide s'agissant des déclarations de dons manuels ? Les délais assignés par les pouvoirs publics ont-ils été tenus par l'administration fiscale ?

Réponse : Non.

Le principe de dématérialisation de l'enregistrement des dons manuels a été posé par la loi de finances pour 2020 puis précisé par un décret du 24 juin 2020 (D. n° 2025-561, 30 mai 2025). L'enregistrement en ligne des déclarations de dons manuels et le paiement dématérialisé obligatoires devaient intervenir au plus tard le 1er juillet 2025. Un service des impôts chargé spécifiquement de l'enregistrement dématérialisé – le service national de l'enregistrement (SNE) - ayant une compétence nationale a été créé à cet effet (V. Arrêté ministériel du 28 janv. 2021 : JO 6 févr. 2021, texte n° 26). Localisé à Roanne dans la Loire, il est doté de moyens humains et financiers significatifs (V. Cour des comptes, rapport. préc., p. 39).

Les délais imposés par le législateur n'ont pas été tenus. Un nouveau décret dut être publié pour les repousser (D. 2025-561 du 30 mai 2025).



Question n°3 : Après cette longue gestation, l'enregistrement en ligne obligatoire a-t-il été effectivement mis en œuvre par l'administration fiscale en 2026 ?

Réponse : Oui.

Il est organisé par un décret du 17 novembre 2025 (D. n° 2025-1082, 17 nov. 2025, relatif à l'obligation de souscription et de paiement par voie dématérialisée des déclarations de dons manuels et de sommes d'argent) entré en vigueur le 1^{er} janvier 2026.

Question n°4 : En pratique l'enregistrement en ligne et le télépaiement s'opèrent-ils via un site spécifique créé *ad hoc* par l'administration fiscale ?

Réponse : Non.

En pratique, la déclaration en ligne s'opère sur le site www.impots.gouv.fr via l'espace personnel du donataire et la rubrique « déclarer ». Cette dernière permet la déclaration d'un don manuel ou d'une cession de droits sociaux n'ayant pas été constatée par un acte.

Si des droits sont dus, le paiement des droits de donation afférents à un don enregistré en ligne doit également être effectué de manière dématérialisée. En pratique, il peut être réalisé par carte bancaire ou prélèvement.

Question n°5 : Le non-respect de l'enregistrement et du paiement dématérialisés est-il assorti de sanctions encourues par le redevable ?

Réponse : Oui.

Les sanctions de droit commun en la matière s'appliquent. Le non-respect de l'obligation de déclaration par voie électronique et télépaiement des droits est sanctionné d'une majoration de 0,20 % du montant des droits dus avec un montant minimal de 60 € (CGI, art. 1638).

Question n°6 : Selon les indications fournies par l'administration fiscale, depuis le 1^{er} janvier 2026, l'enregistrement et le paiement en ligne sont-ils devenus par principe l'unique mode d'enregistrement des dons manuels ?

Réponse : Officiellement oui.

Suivant les indications fournies par l'administration fiscale sur son site impots.gouv.fr www.impots.gouv.fr/particulier/don-manuel conformément aux souhaits du législateur depuis le 1^{er} janvier 2026, la télédéclaration constitue « le seul mode de déclaration des dons manuels », la déclaration en ligne étant obligatoire depuis cette date.



Question n°7 : Est-ce réellement le cas ?

Réponse : Non.

Comme l'admet elle-même l'administration, le principe consacré est assorti de multiples exceptions. Le dispositif entré en vigueur le 1^{er} janvier 2026 est déceptif. Le principe de souscription et de paiement par voie dématérialisée obligatoire est largement en trompe-l'œil. Il est assorti de très nombreuses exceptions. Les cas restent nombreux dans lesquels à compter du 1^{er} janvier 2026 le donataire devra révéler ou enregistrer le don qu'il a reçu au moyen d'un antique formulaire papier déposé physiquement auprès du service des impôts dont il dépend.

Question n°8 : Ces nombreuses exceptions sont-elles cohérentes du point de vue du droit fiscal ?

Réponse : Non.

Elles sont moins fondées sur des justifications juridiques ou fiscales que sur des considérations techniques. Ces dernières semblent s'expliquer par l'incapacité de l'algorithme développé par Bercy d'appréhender ces situations qui sont pourtant courantes en pratique.

Question n°9 : l'objectif de simplification poursuivi par les pouvoirs publics est-il atteint ?

Réponse : Non.

Loin de simplifier la révélation ou déclaration du don, les nouvelles dispositions placent le donataire face à une casuistique complexe et inquiétante. Douze facteurs aussi variés que l'objet du don, sa localisation, l'existence de droits déjà versés, la qualité successorale du donataire, l'existence de dons antérieurs et leur mode d'enregistrement doivent être pris en compte pour déterminer si le donataire doit révéler ou enregistrer le don par voie dématérialisée ou au moyen d'un formulaire papier. Comme nous l'avons rappelé (V. supra, question n°5) le non-respect du mode de déclaration s'imposant au donataire donne lieu à des sanctions fiscales.

Question n°10 : Le décret du 17 novembre 2025 fournit-il la liste des cas dans lesquels le donataire doit continuer de souscrire une déclaration de don manuel papier après le 1^{er} janvier 2026 ?

Réponse : Oui.

Cette liste est étoffée et disparate



Le décret précise que l'enregistrement en ligne s'impose à l'exception des déclarations suivantes :

- 1° Déclarations de dons soumis aux dispositions de l'article 784 A dudit code ;
- 2° Déclarations de dons soumis aux dispositions des articles 787 B et 787 C du même code ;
- 3° Déclarations de dons soumis aux dispositions de l'article 790 A bis du même code ;
- 4° Déclarations de dons soumis aux dispositions de l'article 791 ter du même code ;
- 5° Déclarations de dons soumis aux dispositions de l'article 1043 A du même code ;
- 6° Déclarations de dons soumis aux dispositions de l'article 1131 du même code ;
- 7° Déclarations de dons au profit d'un descendant venant en représentation de son parent prédécédé ;
- 8° Déclarations de dons de sommes d'argent prévus à l'art 790 G à un petit-neveu venant en représentation de son parent prédécédé ;
- 9° Déclarations de dons comportant un rappel de dons antérieurs précédemment déclarés au format papier et ayant donné lieu au paiement de droits d'enregistrement ;
- 10° Déclarations de dons au profit d'une personne morale ;
- 11° Déclarations de dons au profit d'un mineur ou d'un majeur protégé lorsque son représentant n'est pas le donateur.

Question n°11 : Ces exceptions sont en effet nombreuses et disparates. Est-il possible d'opérer une classification pour rendre plus intelligible les règles entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2026 ?

Réponse : Oui.

Une synthèse permet de les regrouper de manière analytique en fonction du fondement précis qui justifie l'exclusion de la dématérialisation. Elle permet de regrouper ces exceptions en sept catégories :

1°) Une première catégorie d'exclusions concerne des dons qui bénéficient d'un régime d'exonération n'étant pas propre aux donations de sommes d'argent. Sont concernées les exonérations régies par les articles 787 B, 787 C et 1131 du CGI. Ces régimes d'exonération concernent respectivement les transmissions d'entreprises sociétaires ou individuelles et les dons d'œuvres d'art ou de collections données par le donataire à l'État.



On notera à ce sujet que le texte vise le régime d'exonération « Dutreil » applicable aux transmissions d'entreprises individuelles (CGI, art. 787 C). Nous concevons cependant difficilement qu'une telle opération puisse être juridiquement opérée par don manuel.

2°) Une deuxième série s'explique par la possibilité offerte au donataire d'imputer sur ceux dus à raison du don des droits de donation acquittés. Soit parce qu'ils se rapportent à des biens situés hors de France ayant déjà été imposés à l'étranger (CGI, art. 784 A). Soit parce qu'ils sont relatifs à des biens transmis en amont et qui sont revenus dans le patrimoine du donateur par l'effet d'un droit de retour conventionnel ou légal (CGI, art. 791 ter).

3°) L'exclusion peut aussi résulter de l'abattement dérogatoire dont peut bénéficier le donataire. C'est le cas lorsqu'il peut bénéficier de l'abattement de 500 000 € bénéficiant aux donations d'entreprises aux salariés (CGI, art. 790 A).

4°) La localisation du don interfère également, lorsqu'elle permet de bénéficier d'une taxation réduite. La réduction de moitié des droits d'enregistrement applicable dans le département de la Guyanne (CGI, art. 1043-1) écarte la déclaration en ligne.

5°) C'est aussi le cas du régime précis d'exonération appliqué au « don exceptionnel de somme d'argent » reçu par le contribuable. Les dons bénéficiant de l'exonération temporaire instaurée par la loi de finances pour 2025 qui expirera au 31 décembre 2026 (CGI, art. 790 A bis) impliquent la souscription d'un formulaire papier n°2735. A l'inverse, les dons exceptionnels « pérennes » régis par l'article 790 G du CGI doivent être enregistrés en ligne, sous réserve de la qualité de mineur ou majeur protégé du donataire et de sa qualité successorale (V. infra).

6°) La qualité du donataire interfère aussi. L'algorithme conçu par l'administration fiscale ne parvient pas à intégrer les spécificités inhérentes au régime fiscal de la représentation successorale. Les dons qui gratifient un descendant représentant son parent prédécédé ainsi que les dons exceptionnels de sommes d'argent reçus par un petit-neveu représentant son parent prédécédé ne peuvent pas être déclarés en ligne.

La qualité du donataire induisant une représentation peut également écarter la déclaration en ligne. Les déclarations des dons gratifiant un mineur ou d'un majeur protégé ne peuvent pas être réalisées en ligne sauf lorsque le donateur est son représentant. Les dons à des personnes morales sont aussi exclus.

7°) Enfin, des considérations plus techniques encore sont prises en compte. L'enregistrement en ligne n'est pas possible quand le don mentionne le rappel fiscal d'un don antérieur qui a été déclaré au moyen d'un imprimé papier.



Question n°12 : Une autre dérogation permet-elle au donataire de souscrire une déclaration papier ?

Réponse : Oui.

Elle s'explique par une donnée matérielle.

De manière classique, les donataires dont la résidence principale n'est pas équipée d'un accès à internet ou qui indiquent à l'Administration ne pas être en mesure de souscrire la déclaration par voie électronique sont dispensés de la déclaration en ligne.

Question n°13 : Cette liste des obligations déclaratives subsistant en 2026 en version papier est-elle exhaustive ?

Réponse : Non.

S'y ajoute et de manière systématique tous les dons révélés à l'administration fiscale sur le formulaire n°2734 permettant au donataire d'opter pour une imposition du don après le décès du donateur (CGI, art. 635 A b).

Question n°14 : Cette exclusion résulte-t-elle du décret du 17 novembre 2025 ?

Réponse : Non.

Le décret du 17 novembre 2025 ne mentionne pas ce cas dans la liste des exclusions au principe de dématérialisation qu'il consacre. La dérogation est énoncée par les indications fournies par l'administration fiscale sur son site impots.gouv.fr à l'occasion de la mise en place de la dématérialisation obligatoire des obligations déclaratives :

<https://www.impots.gouv.fr/particulier/don-manuel>

A ce titre, l'administration centrale fournit l'indication suivante : « Lorsque le don manuel qui vous est consenti est d'un montant supérieur à 15 000 €, vous avez la possibilité d'opter pour le paiement des droits dans le mois qui suit la date du décès du donateur.

Le formulaire spécifique (n° 2734) « Révélation de don manuel d'une valeur supérieure à 15 000 € » vous permet d'exercer cette option.

Vous devez déposer ce formulaire en double exemplaire, dans le mois de la date du décès du donateur, auprès du service en charge de l'enregistrement de votre domicile dont vous trouverez les coordonnées à la rubrique 'Contact et prise de rdv' ».



Question n°15 : en soi, ce maintien de la souscription de l'imprimé papier dans un cas qui n'est pas prévu par le décret du 17 novembre 2025 est-il contestable ?

Réponse : Non.

Cette indication n'est pas en elle-même critiquable ni contraire au décret du 17 novembre 2025. Elle peut s'expliquer par une distinction subtile qui serait fondée sur la spécificité de ce formulaire. A proprement parler, ce formulaire ne procède pas à la « déclaration » du don mais uniquement à sa « révélation ». Il n'entraîne aucune taxation du don, aucun paiement et n'emporte pas même la liquidation de l'impôt.

De ce point de vue ce formulaire peut donc être considéré comme se situant *de plano* en dehors du champ d'application matériel du décret, qui concerne les « déclarations de dons manuels ». Ce n'est qu'une fois le décès du donateur survenu et dans un délai d'un mois à compter de celui-ci, que le donataire qui l'aura dans un premier temps simplement « révélé », devra « déclarer » le don manuel qui sera alors imposé. Dans sa version physique, cette déclaration s'effectue au moyen du formulaire n° 2735, en mentionnant dans la première rubrique que la déclaration fait suite à l'option exercée par le donataire lors de la souscription de l'imprimé n°2734 pour la déclaration et le paiement des droits après le décès du donateur. Depuis le 1er janvier 2026, dans cette situation, la déclaration du don devra réalisée après le décès du donateur être effectuée en ligne sauf si elle rentre dans l'un des cas d'exclusion prévus par le décret et que nous avons détaillés (V. supra, questions n°10 et 11).

Question n°16 : D'autres indications fournies par l'administration fiscale dans ces mêmes développements sont-ils problématiques voire inexacts ?

Réponse : Oui.

Les précisions qui concernent les modalités précises de souscription du formulaire n°2734 et le moment où cet imprimé doit être remis au service des impôts sont inexacts. L'Administration précise « le formulaire spécifique (n° 2734) "Révélation de dons manuels d'une valeur supérieure à 15 000 €" vous permet d'exercer cette option. Vous devez déposer ce formulaire en double exemplaire **dans le mois de la date du décès du donateur** auprès du service en charge de l'enregistrement de votre domicile. »

Ces indications sont erronées. Elles opèrent en réalité une confusion entre révélation et enregistrement du don qui depuis le 1er janvier 2026 doivent s'opérer distinctement. Lorsqu'il reçoit le don, le donataire qui exerce l'option pour le report de la taxation matérialisera cette option en souscrivant un imprimé papier n° 2734. Cet imprimé sera déposé physiquement en deux exemplaires au service compétent l'imprimé.

Dans un second temps, le donateur étant décédé, le donataire enregistrera par principe de manière dématérialisée la déclaration de dons manuels dans le mois du décès du donateur.



En aucun cas, contrairement à ce qu'indique l'Administration, le formulaire n° 2734 n'a vocation à intervenir en aval, après le décès du donateur. Le dépôt en amont de ce formulaire est à nos yeux indispensable pour constater l'option exercée par le donataire.

Question n°17 : Existe-t-il des enjeux concrets à respecter cette chronologie ? Le contribuable risque-il des déconvenues s'il suivait les indications fournies par l'administration fiscale sur son site impots.gouv.fr ? Ces questions ont-elles été tranchées en jurisprudence ?

Réponse : Oui. Les enjeux sont très concrets et confirmés par la Cour de cassation.

S'il suivait les indications fournies par l'administration fiscale, le donataire se placerait dans une situation potentiellement très délicate. Il risquerait, compte tenu de la propre pratique de l'administration fiscale, d'être privé du bénéfice effectif l'option qu'il entendait exercer. Ayant voulu choisir une taxation reportée après le décès du donateur, le donataire risquerait d'être taxé de manière anticipée avant le décès du disposant. Cette taxation serait en outre aléatoire. Elle surviendrait à l'initiative de l'administration fiscale. Ce serait le cas si le donataire n'avait pas spontanément souscrit l'imprimé n°2734 de révélation du don lorsqu'il l'a reçu et qu'il révélait l'existence du don suite à une procédure de contrôle fiscal ou une simple demande d'information initiée par l'administration fiscale.

On sait en effet que dans ce contexte, la réponse apportée par le contribuable mentionnant l'existence du don vaut révélation du don par le donataire et entraîne sa taxation en application de l'article 757 du CGI (C.ass. com. 4 mars 2020 ,n°18-11.120 ; V. F. Fruleux, JCl. Fiscal, fasc. 7656, Dons manuels, n° 110). La Cour de cassation a confirmé à juste titre que dans un tel contexte, le donataire ne peut plus exercer l'option prévue par l'article 635 A pour la taxation reportée, quand bien même la révélation du don interviendrait à l'occasion du premier entretien avec le vérificateur (Cass. com., 25 janv. 2023, n° 20-16.700). Selon la Cour : « Il ressort en effet des travaux parlementaires de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 ayant instauré cette option, que l'intention du législateur a été d'inciter les donataires à révéler spontanément à l'administration fiscale les dons manuels qui leur ont été consentis en réservant la possibilité de différer la déclaration de ces dons et l'acquittement du paiement des droits de mutation à titre gratuit après le décès du donateur aux seules hypothèses de révélation spontanée, en dehors de toute procédure de vérification ou de contrôle fiscal ».



Question n°18 : Est-il possible d'adresser une recommandation opérationnelle au donataire qui souhaiterait exercer cette option dont les effets sont par ailleurs en droit positif très incertains, n'ayant toujours pas été précisés par l'administration fiscale dans sa doctrine opposable ?

Réponse : Oui.

Le donataire sera bien inspiré de ne pas suivre les indications fournies par l'administration fiscale sur son site internet. S'il souhaite bénéficier de manière effective du report de la taxation après le décès du donateur, il souscrira (en version papier) l'imprimé n°2734 révélant le don à l'administration fiscale lorsqu'il le recevra. Il n'oubliera pas, le décès du donateur étant survenu d'enregistrer le don, selon le cas en ligne ou au moyen d'un formulaire papier n°2735. Dans les deux cas l'enregistrement du don visera l'imprimé n°2734 ayant été souscrit en amont.

Enfin le donataire conservera à l'esprit qu'au titre de la taxation du don, l'administration fiscale bénéficie d'un délai de reprise dérogatoire expirant le 31 décembre de la sixième année suivant le décès du donateur (LPF, art. L 181 A).