

Trusts

28 Droits de mutation à titre gratuit et trusts : précisions sur le fait générateur et l'échange de renseignements

Solution. – Outre le revirement qu'il opère en matière de substitution de base légale, cet arrêt rappelle que l'exigibilité des droits de mutation à titre gratuit au titre d'actifs placés en trust est conditionnée à la double preuve d'un dessaisissement effectif du constituant et d'un enrichissement réel des bénéficiaires. Par ailleurs, il souligne utilement qu'en matière d'assistance administrative fondée sur l'application d'une convention modèle OCDE limitant le champ de cette assistance aux impôts visés par ladite convention, il appartient au juge de rechercher si les documents réclamés par l'un des États parties concernent bien l'un de ces impôts limitativement énumérés. Enfin, l'arrêt admet qu'en présence d'un accord d'échanges de renseignements, dont la portée vise autant la communication d'informations en matière fiscale qu'en matière pénale fiscale, le fait pour les autorités françaises de solliciter et recueillir valablement un renseignement au motif qu'il est susceptible de fonder des poursuites pénales ne fait pas obstacle à ce que ce renseignement soit en pratique exploité pour fonder une procédure de rectification fiscale.

Impact. – D'une part, concernant l'exigibilité des droits de mutations sur les actifs en trust, le présent arrêt rappelle l'évidence selon laquelle un bien n'est valablement réputé placé en trust, pour les besoins du droit fiscal français, qu'à la condition que le constituant s'en soit réellement dépossédé. Dans le cas inverse, le bien est réputé être demeuré dans la masse successorale du constituant à son décès. Cet arrêt est l'occasion de relever que la Cour se conforme au droit de propriété et au principe de capacité contributive en refusant toute taxation sans transfert réel, avant l'entrée en vigueur de la loi du 29 juillet 2011. Cela n'est plus le cas depuis cette loi qui, en instaurant une présomption irréfragable de transmission, s'est affranchie de ces principes pour réputer les actifs transmis aux bénéficiaires alors même que ces derniers n'en ont pas la disposition effective.

D'autre part, elle réaffirme le principe d'interprétation littérale des conventions internationales, limitant au cas particulier l'assistance administrative au champ strict du texte conventionnel. Enfin, en se prononçant à notre connaissance pour la première fois sur la portée des accords d'échanges en matière fiscale pénale, elle précise qu'une information obtenue par l'autorité de poursuite française sur un motif pénal n'interdit pas son exploitation ultérieure dans le cadre d'une rectification fiscale de droit commun.

Cass. com., 8 oct. 2025, n° 24-16.995, note J.-M. Tirard et O. Belmin

Décisions antérieures : TGI Paris, 9 juill. 2019, n° 15/14928 ; CA Paris, 10^e ch., 29 avril 2024, n° 21/18694

2. Le 29 juillet 2011, l'administration fiscale a adressé à M. [B] une proposition de rectification portant rappel de droits de mutation à titre gratuit.

3. Après le rejet de sa réclamation contentieuse, M. [B] a assigné l'administration fiscale en décharge des droits supplémentaires, des intérêts de retard et des majorations mis en recouvrement.

Examen des moyens

Sur le premier moyen du pourvoi principal, pris en ses première, cinquième, sixième, septième et huitième branches, les deuxième, cinquième, quatorzième, quinzième moyens de ce pourvoi, le dix-septième moyen du même pourvoi, pris en ses première et deuxième branches, et le moyen du pourvoi incident

4. En application de l'article 1014, alinéa 2, du code de procédure civile, il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur ces griefs qui ne sont manifestement pas de nature à entraîner la cassation.

Sur le premier moyen du pourvoi principal, pris en ses deuxième, troisième et quatrième branches

Énoncé du moyen

5. M. [B] fait grief à l'arrêt du 29 avril 2024 de rejeter sa demande au titre de la prescription du droit de reprise de l'administration concernant l'ensemble des rectifications à l'exception de celles afférentes aux titres de la SCI Marienthal, au tableau Le Joueur de luth du Caravage et aux chevaux au nom de [P] [O], alors :

« 2°/ que l'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'en cas d'identité d'objet, de cause et de parties ; qu'il ressortait des termes mêmes de l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 14 avril 2005 que cette juridiction, saisie dans le cadre d'une instance civile ayant opposé [P] [O] et MM. [H] et [F] [B], à laquelle l'administration fiscale n'était pas intervenue, avait dit que [P] [O] et [U] [B] étaient mariés sous le régime légal français de la communauté réduite aux acquêts, puis avait annulé la déclaration de succession souscrite le 23 avril 2002, en considération de ce qu'elle avait été renseignée sous l'empire d'une erreur sur ce régime matrimonial ; qu'en jugeant que l'autorité de la chose jugée attachée à l'arrêt rendu par la cour d'appel le 14 avril 2005 pour ses dispositions relatives à l'annulation de la déclaration de succession s'imposait aux juridictions en charge du contentieux de l'impôt, sans caractériser, comme elle y était invitée, l'identité d'objet, de cause et de parties, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'ancien article 1351, devenu 1355, du code civil ;

3°/ que la procédure de taxation d'office instituée en matière de droits de mutation par décès par les articles L. 66, 4°, et L. 67 du livre des procédures fiscales, qui est d'application stricte, a pour objet, non de rectifier les erreurs de droit ou de fait qui peuvent entacher le contenu d'une déclaration de succession, mais de vaincre l'inertie de contribuables qui se sont abstenus de déposer une déclaration de succession dans le délai légal et de régulariser leur situation après mise en demeure, compromettant par-là le bon fonctionnement du principe déclaratif sur lequel repose le système fiscal ; que, de leur côté, les dispositions de l'article 1110 du code civil ont pour seul objet de protéger les intérêts particuliers de la personne dont le consentement a été vicié ; qu'en l'espèce, la cour d'appel de Paris, dans son arrêt du 14 avril 2005, avait justifié sa décision d'annuler la déclaration de succession de 2002 en relevant qu'elle avait été souscrite sous l'empire d'une " erreur de droit ayant vicié le consentement de M^{me} [B] ", cette dernière s'étant " trompée, lors de

l'ouverture de la succession de son époux sur la substance même du régime matrimonial qui la liait [au défunt] » ; que, pour juger que cette décision avait eu pour effet, au plan fiscal, de faire disparaître la déclaration de succession initiale, l'arrêt attaqué énonce que M. [B] est mal fondé à invoquer l'indépendance des décisions ou législations civiles et fiscales, indépendance qui n'existe pas, et que l'annulation de la déclaration de succession s'impose aux juridictions en charge du contentieux de l'impôt ; qu'en se prononçant de la sorte, cependant que l'annulation de la déclaration de succession prononcée par le juge du différend familial, pour le motif sus-indiqué, n'avait pu avoir pour conséquence, sur le terrain fiscal, de placer les héritiers en situation de défaillance déclarative au sens et pour l'application des dispositions des articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales régissant la procédure de taxation d'office, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

4°/ que tout acte juridique, lorsqu'il est anéanti par une décision en prononçant la nullité, demeure en tant que fait juridique ; qu'ainsi, à supposer même que la souscription d'une déclaration de succession ait valablement pu être qualifiée d'acte juridique et qu'une nullité ait pu l'atteindre, les héritiers déclarants n'en étaient pas moins fondés à opposer au service cette souscription comme un fait juridique dont la seule existence matérielle suffisait à faire obstacle à la caractérisation d'une défaillance déclarative ; qu'en jugeant le contraire, la cour d'appel a violé de plus fort les articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales. »

Réponse de la Cour

6. En premier lieu, selon l'article 641 du code général des impôts, les délais pour l'enregistrement des déclarations que les héritiers, donataires ou légataires ont à souscrire des biens à eux échus ou transmis par décès sont de six mois, à compter du jour du décès, lorsque celui dont on recueille la succession est décédé en France métropolitaine.

7. Selon les articles 800 et 802 du même code, les héritiers, légataires ou donataires, leurs tuteurs ou curateurs, sont tenus de souscrire une déclaration détaillée et qu'ils affirment sincère et véritable.

8. Il résulte de la combinaison de l'article L. 186 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction antérieure à celle issue de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007, et de l'article 12, III, de cette loi, que, pour les procédures de contrôle engagées avant le 1^{er} juin 2008, dans tous les cas où il n'est pas prévu un délai de prescription plus court, le droit de reprise de l'administration s'exerce pendant dix ans à partir du jour du fait générateur de l'impôt.

9. L'arrêt relève que, par un arrêt irrévocable du 14 avril 2005, la cour d'appel de Paris a annulé la déclaration de succession déposée le 23 avril 2002 et les inventaires y annexés et fixé le régime de la communauté ayant existé entre [U] [B] et [P] [O] à la communauté réduite aux acquêts.

10. Il retient que l'annulation de la déclaration de succession a eu pour effet de la faire disparaître et de contraindre les héritiers à déposer une nouvelle déclaration.

11. Il constate qu'en application de l'article L. 67 du livre des procédures fiscales, à défaut de dépôt spontané d'une nouvelle déclaration de succession par les héritiers de [U] [B], l'administration a adressé une mise en demeure à M. [B] qui en a accusé réception le 25 avril 2008.

12. De ces constatations et appréciations, la cour d'appel, qui n'était pas tenue d'effectuer la recherche invoquée à la deuxième branche, que ses constatations rendaient inopérante, a exactement déduit que les héritiers de [U] [B] se trouvaient en situation de défaillance déclarative et que, par suite, la procédure de contrôle avait été valablement engagée avant le 1^{er} juin 2008 par une lettre de mise en demeure, de sorte que le délai de reprise était de dix ans à compter du décès et que l'action de l'administration n'était pas atteinte par la prescription.

13. Le moyen n'est donc pas fondé.

Sur le troisième moyen du pourvoi principal, pris en sa seconde branche
Énoncé du moyen

14. M. [B] fait grief à l'arrêt du 29 avril 2024 de rejeter ses demandes relatives aux rectifications afférentes au Delta Trust, alors « qu'il résulte des dispositions combinées des articles 1^{er}, 4 et 12 de l'accord d'échange d'informations entre la France et les Îles Caïmans du 16 septembre 2009, entré en vigueur le 17 décembre 2010, que cet accord prend effet uniquement pour les obligations fiscales nées à partir de la date de son entrée en vigueur pour les

échanges de renseignements qui concernent la détermination, l'établissement, le contrôle et la perception des impôts, le recouvrement et l'exécution des créances fiscales, c'est-à-dire toutes les questions visées à l'article 1^{er} autres que les enquêtes ou les poursuites, lesquelles sont liées à la matière fiscale pénale ; qu'en jugeant néanmoins que l'administration fiscale avait pu obtenir des informations sur le fondement de cet accord dans le cadre du contrôle des droits dus à l'occasion de la succession de [U] [B], décédé avant l'entrée en vigueur de l'accord, aux motifs que le litige fiscal, qui est distinct et autonome du litige pénal, se rattacherait à la matière fiscale pénale au sens de cet accord, la cour d'appel a violé les stipulations conventionnelles susvisées. »

Réponse de la Cour

15. Aux termes de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de l'accord sous forme d'échange de lettres entre le gouvernement de la République française et le gouvernement des Îles Caïmans relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale des 16 et 30 septembre 2009, entré en vigueur le 13 octobre 2010 et publié par le décret n° 2010-1550 du 14 décembre 2010, les autorités compétentes des parties contractantes s'accordent une assistance par l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application et l'exécution de la législation interne des parties contractantes relative aux impôts et aux domaines fiscaux visés par cet accord. Ces renseignements sont ceux vraisemblablement pertinents pour la détermination, l'établissement, le contrôle et la perception de ces impôts, pour le recouvrement et l'exécution des créances fiscales, ou pour les enquêtes ou les poursuites en matière fiscale.

16. L'article 12 de cet accord stipule :

« Le présent Accord entre en vigueur après que les Parties contractantes se sont notifiées mutuellement l'accomplissement des procédures internes requises pour son entrée en vigueur. À compter de la date de son entrée en vigueur, le présent Accord prend effet :

a) En matière fiscale pénale, à cette date ; et

b) En ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'article 1^{er}, à cette même date, mais uniquement pour les exercices fiscaux commençant à cette date ou postérieurement ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à cette date ou postérieurement. »

17. Selon l'article 4, paragraphe 1, aux fins de cet accord, sauf définition contraire, l'expression « en matière fiscale pénale » désigne toute affaire fiscale faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la partie requérante.

18. Il résulte de la combinaison de ces textes que l'accord relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale entre la France et les Îles Caïmans publié par le décret n° 2010-1550 du 14 décembre 2010 a pris effet dès son entrée en vigueur pour toutes les demandes de renseignements formées par les autorités françaises dans les affaires fiscales faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal français.

19. Après avoir énoncé à bon droit que, selon l'accord entre la France et les Îles Caïmans relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale, signé par la France le 16 septembre 2009, l'expression « matière fiscale pénale » désigne « toute affaire fiscale faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la Partie requérante » et exactement retenu que l'omission des trusts créés par [U] [B] constituait un tel acte, la cour d'appel en a déduit à juste titre que l'administration fiscale avait régulièrement obtenu des renseignements sur le Delta Trust auprès des autorités des Îles Caïmans.

20. Le moyen n'est donc pas fondé.

Sur le septième moyen du pourvoi principal

Énoncé du moyen

21. M. [B] fait grief à l'arrêt du 29 avril 2024 de rejeter ses demandes relatives aux rectifications afférentes au 1989 David Trust et au Delta Trust, alors :

« 1°/ que si l'administration fiscale est en droit de retenir un autre motif que celui indiqué dans la proposition de rectification initiale, c'est à la condition d'en avoir avisé le contribuable par une nouvelle proposition de rectification, lui ouvrant ainsi un nouveau délai pour en discuter le bien-fondé et en apprécier les conséquences ; qu'il s'ensuit que le juge de l'impôt ne peut, ni à la demande de l'administration, ni d'office, fonder les redressements en litige sur

de nouveaux motifs de fait et de droit substitués à ceux que l'administration fiscale avait invoqués dans la proposition de rectification ; que, pour valider les rectifications relatives au " 1989 David Trust ", la cour d'appel énonce " qu'il appartient au juge de s'attacher aux effets du trust concerné après en avoir examiné la constitution et le fonctionnement concret au regard de la loi d'autonomie et de rechercher si le constituant a ou n'a pas, dans les faits, continué à exercer à l'égard des biens logés dans le trust des prérogatives qui sont révélatrices de l'exercice de son droit de propriété de telle sorte qu'il peut être considéré comme s'en étant dessaisi ou pas " ; qu'après avoir analysé les clauses de l'acte constitutif du trust, les déclarations du trustee sur la manière dont le trust avait été administré et plusieurs pièces du dossier pénal, la cour d'appel retient que [U][B] était le " bénéficiaire de fait " du trust, " l'instrument [étant] conçu pour limiter toute forme d'interférence du trustee ", que le protecteur désigné dans l'acte de trust " n'agissait pas comme un fiduciaire mais comme mandataire du constituant dont il était le bras droit ", que, de son côté, " le trustee n'avait aucun contrôle réel (ni même d'informations fiables) sur les actifs des deux trusts ", " ne pouvait disposer du principal et des revenus du trust qu'à l'entière discrétion du constituant, qui apparaît comme le véritable trustee " et " s'est comporté en simple mandataire et non en trustee ou fidéicommissaire, avec le plein accord du constituant " ; qu'elle ajoute que " le constituant a pu prélever des fonds au détriment des bénéficiaires apparents (...), ce qui caractérise la volonté de dissimulation du constituant, réel propriétaire des biens en trust " et qu'ainsi, " le " véritable effet " du trust, examiné de façon objective, établit que les bénéficiaires n'étaient pas les bénéficiaires dénommés mais le constituant lui-même ", " de sorte que, malgré les apparences du caractère irrévocable et discrétionnaire de l'acte de trust, [U][B], constituant, a exercé à l'égard des biens logés dans le 1989 David Trust des prérogatives qui sont révélatrices de l'exercice du droit de propriété et (...) a interféré dans la gestion du trustee, de telle sorte qu'il ne peut être considéré comme s'en étant véritablement dessaisi et que ces biens doivent être regardés comme étant demeurés dans son patrimoine jusqu'à son décès " ; qu'en se prononçant par de tels motifs de fait et de droit, cependant que, pour motiver la réintégration dans le patrimoine du défunt des biens placés dans ce trust, la proposition de rectification s'était bornée, en quelques lignes, à indiquer que les bénéficiaires du trust étaient les petits-enfants de [U][B], lesquels n'auraient vocation à devenir attributaires des actifs qu'après les décès de leur grand-père et de leur père, de sorte que ce trust devait s'analyser en une mutation sous condition suspensive subordonnée aux décès du constituant et de ses enfants, [H] et [F], et que, cette condition n'étant pas réalisée, la transmission de propriété n'était pas intervenue et les biens mis en trust étaient restés dans la succession du testateur, la cour d'appel a violé l'article L. 57 du livre des procédures fiscales ;

2°/ que, si l'administration fiscale est en droit de retenir un autre motif que celui indiqué dans la proposition de rectification initiale, c'est à la condition d'en avoir avisé le contribuable par une nouvelle proposition de rectification, lui ouvrant ainsi un nouveau délai pour en discuter le bien-fondé et en apprécier les conséquences ; qu'il s'ensuit que le juge de l'impôt ne peut, ni à la demande de l'administration, ni d'office, fonder les redressements en litige sur de nouveaux motifs de fait et de droit substitués à ceux que l'administration fiscale avait invoqués dans la proposition de rectification ; que pour valider les rectifications relatives au " Delta Trust ", la cour d'appel retient successivement qu'il n'est pas prouvé que le Delta Trust ait succédé au [U] Trust, que les déclarations en ce sens faites par le trustee auprès de l'administration fiscale américaine sont " sujettes à caution " et pourraient s'expliquer comme des " déclarations intéressées d'un participant à une fraude cherchant à minimiser les très lourdes sanctions civiles et pénales prévues par la législation fédérale américaine dans de tels cas ", que s'agissant des oeuvres d'art inventoriées par le trustee comme les actifs du trust, il existe " des indices graves, précis, et concordants (...) de ce que les tableaux figurant sur les listes datées des 5 et 9 octobre 2001 faisaient partie du patrimoine de [U][B] à ces dates ", de sorte que " les oeuvres figurant sur ces listes, dont le trustee soutient qu'elles faisaient partie du " Delta Trust " devaient être déclarées à la succession " ; que la cour d'appel ajoute que " rien ne prouve que les actifs censés se trouver dans le Delta Trust ont été transférés dans ce dernier par le constituant supposé, [U][B], avant son décès, plutôt que par ses héritiers ",

que " même à supposer que ce transfert ait bien eu lieu, [U][B] n'a jamais eu l'intention de créer un trust, même révocable et a au contraire souhaité conserver le contrôle total de ses actifs jusqu'à son décès ", qu'" il est d'ailleurs très difficile de déterminer quels actifs de [U][B] ont été placés dans le " trust ", dont même le nom est sujet à caution " et que " le fonctionnement du [U] ou Delta Trust traduit une absence totale de dessaisissement du constituant, qui a disposé des actifs du trust sans respecter les formes prévues, suivi d'une gestion effectuée au premier chef par le " protecteur " assumant son rôle de mandataire des bénéficiaires " ; qu'en se prononçant de la sorte, cependant que la proposition de rectification s'était bornée, pour fonder le redressement, à assimiler le Delta Trust, dont elle reconnaissait expressément qu'il n'était que le nouveau nom du David Trust, à " une mutation à titre gratuit au profit de ces derniers prenant effet au jour du décès du constituant " et n'avait mis en doute ni la réalité même de ce trust, ni la consistance de ses actifs, ni la réalité de la déposition du constituant, ni enfin l'effectivité du rôle joué par le trustee, la cour d'appel a violé l'article L. 57 du livre des procédures fiscales ; 3°/ que, si le juge de l'impôt doit vérifier que les conditions d'application de la loi fiscale sont remplies, il ne peut, ni à la demande de l'administration, ni a fortiori d'office, fonder les redressements en litige sur de nouveaux motifs de fait et de droit substitués à ceux que l'administration fiscale avait invoqués dans la proposition de rectification ; que, pour rejeter le moyen par lequel M. [B] faisait grief aux premiers juges d'avoir d'office substitué aux motifs énoncés par la proposition de rectification une motivation entièrement nouvelle fondée sur des éléments de fait et de droit que l'administration n'avait jamais invoqués au stade de la procédure de rectification contradictoire et que le tribunal était allé rechercher dans le dossier pénal, la cour d'appel énonce que " le juge doit vérifier si les conditions d'application de la loi sont remplies " et qu'" en procédant ainsi, il n'introduit aucun élément nouveau dans les débats ni aucun moyen de droit nouveau, moyen considéré comme étant dans la cause " ; qu'en se prononçant par de tels motifs, impropres à écarter le moyen tiré de l'illégalité de la substitution de motifs invoquée, quand il lui appartenait de rechercher comme elle y était invitée, si la motivation de la décision des premiers juges procédait de l'articulation des mêmes motifs que ceux énoncés par la proposition de rectification, et d'en tirer ensuite toutes les conséquences sur l'exercice de son propre office, la cour d'appel a violé l'article L. 57 du livre des procédures fiscales. »

Réponse de la Cour

22. Aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, l'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation.

23. La Cour de cassation juge, en application de ce texte, que la procédure d'imposition est irrégulière dès lors que les motifs de fait retenus comme justifiant le redressement ne figurent pas dans la notification qui en avait été faite au contribuable (Cass., Com., 8 janvier 1991, pourvoi n° 88-15.018, Bull. 1991, IV, n° 16).

24. Elle précise que, si l'administration est en droit de retenir un autre motif que celui indiqué dans la notification de redressement, c'est à la condition d'en avoir avisé le contribuable par une nouvelle notification, lui ouvrant ainsi un nouveau délai pour en discuter le bien-fondé et en apprécier les conséquences (Cass., Com., 8 décembre 1992, n° 90-20.959, Bull. 1992, IV, n° 400 ; Cass., Com., 24 octobre 2000, pourvoi n° 97-21.555).

25. Toutefois, cette jurisprudence aboutit à interdire au juge de se fonder sur un élément de fait ou de droit que l'administration fiscale n'a pas notifié au contribuable au cours de la procédure de rectification (Cass., Com., 20 juin 2006, pourvoi n° 04-13.554).

26. Ainsi, elle se heurte aux dispositions de l'article L. 199 C du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996, qui a introduit la possibilité pour l'administration, comme pour le contribuable, de faire valoir des moyens nouveaux devant le tribunal judiciaire et la cour d'appel.

27. Elle fige le litige en le limitant aux éléments de fait et de droit figurant dans la proposition de rectification, sans tenir compte, le cas échéant, de l'évolution de celui-ci au cours de l'instance.

28. Elle s'oppose en outre au principe selon lequel l'administration fiscale ne peut renoncer au bénéfice de la loi fiscale.

29. Enfin, l'évolution de la jurisprudence judiciaire dans le sens d'un rapprochement avec celle du Conseil d'État apparaît comme un facteur de sécurité juridique en ne faisant pas dépendre la solution de l'ordre juridictionnel compétent, dans un contentieux partagé entre les deux ordres.

30. Il convient donc de juger désormais que, pour justifier le maintien des impositions en litige, l'administration peut demander au juge, à tout moment de l'instance, y compris pour la première fois en appel, de retenir un motif autre que celui indiqué dans la proposition de rectification sans en avoir avisé le contribuable par une nouvelle notification, et que le juge pourra, après un débat contradictoire, retenir ce nouveau motif à la condition que la substitution proposée par l'administration ne prive pas le contribuable des garanties de procédure prévues par la loi.

31. Le moyen, qui postule le contraire, n'est donc pas fondé.

Sur le neuvième moyen du pourvoi principal, pris en ses sixième, huitième et dixième branches

Énoncé du moyen

32. M. [B] fait grief à l'arrêt du 29 avril 2024 de rejeter ses demandes relatives aux rectifications afférentes au 1989 David Trust, alors :

« 6°/ que le fait générateur des droits de mutation à titre gratuit est constitué par le transfert de la propriété d'un bien ou d'une universalité ; que lorsqu'un trust de droit étranger a vocation à survivre au décès du constituant, le transfert de la propriété des biens qui y ont été placés ne s'opère qu'au fur et à mesure des distributions d'actifs effectuées par le trustee entre les mains des bénéficiaires du trust ; que la circonstance que le constituant du trust a, de son vivant, exercé, à l'égard des biens logés dans le trust, des prérogatives révélatrices de l'exercice d'un droit de propriété peut valablement fonder la réintégration de ces biens dans l'assiette de l'imposition sur la fortune dont il était, le cas échéant, redevable, mais demeure sans influence, une fois le constituant décédé, sur le fait générateur des droits de mutation à titre gratuit, lequel est toujours subordonné à l'accomplissement d'une distribution d'actifs effectuée par le trustee ; qu'en énonçant que le critère d'imposition au titre des droits de mutation à titre gratuit est celui de la possession et non celui de la poursuite du trust après le décès et en estimant en conséquence qu'il lui appartenait de rechercher, au sujet des trusts litigieux, si le constituant avait ou non continué à exercer à l'égard des biens logés dans le trust des prérogatives de propriétaire de telle sorte qu'il puisse être considéré comme ne s'en étant pas effectivement dessaisi, la cour d'appel s'est déterminée par application d'un critère inopérant et a, par-là, violé l'article 750 ter du code général des impôts dans sa version applicable au litige ;

8°/ que les dispositions de l'article 750 ter du code général des impôts, prises dans leur version applicable au litige, ne sauraient, sous peine de méconnaître à la fois le principe d'égalité devant les charges publiques découlant de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et le droit du justiciable au respect de ses biens garanti par l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, être interprétées comme rendant les héritiers du constituant d'un trust redevables de droits de mutation à titre gratuit lorsque les biens placés dans ce trust ne leur procurent aucune capacité contributive, notamment lorsque d'autres personnes ont été désignées comme bénéficiaires de ce trust ; qu'il résulte des constatations mêmes de la cour d'appel que le " 1989 David Trust " avait été constitué comme un trust irrévocable dont les bénéficiaires désignés étaient les petits-enfants, descendants plus éloignés de [U][B] ; que, pour juger qu'il y avait lieu de réintégrer les actifs de ce trust dans l'assiette des droits de mutation à titre gratuit dus par M. [B], la cour d'appel retient que [U][B] a exercé à l'égard des biens logés dans le 1989 David Trust des prérogatives révélatrices de l'exercice du droit de propriété, a interféré dans la gestion du trustee et ne peut donc être considéré comme s'étant véritablement dessaisi des biens mis en trust, qui doivent dès lors être regardés comme étant demeurés dans son patrimoine jusqu'à son décès et transmis à ses héritiers, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ce trust était valide au regard de la loi étrangère le gouvernant ; qu'en se prononçant de la sorte, cependant qu'une telle recherche s'imposait aux fins de savoir qui, des bénéficiaires désignés du trust ou des héritiers ab intestat, se verraient valablement transmettre la propriété

de ses actifs et la capacité contributive y attachée, la cour d'appel a violé l'article 750 ter du code général des impôts, en lui donnant une interprétation qui le rend contraire à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et à l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ;

10°/ qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur les conséquences fiscales qu'il convient d'attacher à un acte juridique entièrement régi par un droit étranger et sans équivalent dans le droit interne, tel qu'un trust, de rechercher d'abord, au regard de la loi étrangère qui régit cet acte, si celui-ci est valide et d'identifier les effets juridiques que cette dernière lui attache et, ensuite, de déterminer, au vu des enseignements retirés de cet examen, le régime fiscal applicable au regard de la loi fiscale interne ; qu'en jugeant néanmoins qu'il n'était pas utile de rechercher si le trust en litige était valable au regard de la loi étrangère qui le gouverne ou si cette loi aurait, au contraire, conduit à lui retirer tout effet en tant que trust simulé (" sham trust ") et qu'il suffisait, en l'espèce, de constater que [U][B], constituant, avait, de son vivant, exercé à l'égard des biens logés dans le 1989 David Trust des prérogatives révélatrices de l'exercice du droit de propriété et une interférence dans la gestion du trustee, pour en déduire que les biens logés dans le trust devaient être regardés comme étant demeurés dans son patrimoine jusqu'à son décès et transmis à ses héritiers, la cour d'appel a méconnu son office, en violation de l'article 750 ter du code général des impôts pris dans sa version applicable au litige. »

Réponse de la Cour

33. Aux termes de l'article 750 ter, 1^o, du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998, applicable au litige, sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit les biens meubles et immeubles situés en France ou hors de France, et notamment les fonds publics, parts d'intérêts, créances et généralement toutes les valeurs mobilières françaises ou étrangères de quelque nature qu'elles soient, lorsque le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du même code.

34. Il en résulte que, lorsque le constituant d'un trust, fût-il, aux termes de l'acte de trust, qualifié de discrétionnaire et irrévocable et ne prenant pas fin à son décès, ne s'est pas irrévocablement et effectivement dessaisi des biens placés dans le trust, ses héritiers sont tenus de les déclarer lors de la succession.

35. En conséquence, il appartient au juge d'analyser le fonctionnement concret du trust concerné afin de rechercher si le constituant a, dans les faits, continué à exercer à l'égard des biens placés dans le trust des prérogatives qui sont révélatrices de l'exercice du droit de propriété, de telle sorte qu'il ne peut être considéré comme s'en étant véritablement dessaisi. Pour ce faire, le juge n'a pas à rechercher si le trust est valable au regard de la loi étrangère qui le gouverne ou si cette loi conduit à lui retirer tout effet.

36. Ainsi, dès lors que les héritiers n'ont à s'acquitter de droits de mutation à titre gratuit que sur des biens qui sont restés la propriété du constituant et leur ont été transmis par le décès de ce dernier, aucune atteinte n'est portée au droit au respect de leurs biens garanti à l'article 1^{er} du Protocole n° 1 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, peu important que le trust continue de produire ses effets après le décès de son constituant ou que les héritiers du constituant ne soient pas les bénéficiaires du trust.

37. Le moyen, qui postule le contraire, n'est donc pas fondé.

Sur le seizième moyen du pourvoi principal

Énoncé du moyen

38. M. [B] fait grief à l'arrêt du 29 avril 2024 de rejeter ses demandes relatives aux intérêts de retard des impositions supplémentaires relatives aux chevaux au nom de [P][O], à la SCI Marienthal et au tableau Le Joueur de luth du Caravage, alors :

« 1°/ que l'intérêt de retard n'est pas dû au titre des éléments d'imposition pour lesquels le contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie ; qu'ainsi, une indication expresse portée sur une déclaration de succession, excluant que des intérêts de retard soient appliqués en cas de rectification, peut non seulement concerner des éléments

mentionnés à l'actif successoral mais également des éléments qui n'y ont pas été mentionnés lorsque cette indication a précisément pour objet d'expliquer les raisons de cette exclusion ; qu'en jugeant néanmoins, par motifs propres, que " s'agissant des chevaux, l'application de l'intérêt de retard est justifiée dans la mesure où ce bien n'a pas été déclaré à l'actif successoral ", sans rechercher ainsi qu'elle y était invitée si la déclaration de succession de 2008 n'avait pas fait connaître à l'administration, par une indication expresse, les raisons pour lesquelles les héritiers estimaient que les chevaux de [P] [O] devaient être écartés de l'actif successoral, la cour d'appel a violé l'article 1727 du code général des impôts ;

2° / que l'intérêt de retard n'est pas dû au titre des éléments d'imposition pour lesquels le contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie ; que le bien-fondé des motifs de droit ou de fait exposés ne conditionne pas l'exclusion des intérêts de retard puisque le rôle de l'indication expresse est précisément de protéger le contribuable en cas de rectification, c'est-à-dire dans l'hypothèse où les motifs de fait ou de droit qu'il a exposés devraient se révéler mal fondés ; qu'en jugeant néanmoins, au sujet des chevaux au nom de [P] [O], par motifs adoptés, que " les héritiers ne peuvent prétendre avoir entendu s'en remettre à l'appréciation du juge civil en ce qui concerne les masses en jeu, alors qu'ils en étaient convenus au point qu'aucun chef de demande de cet ordre n'a été soumis à la cour d'appel de Paris, et qu'aucune déclaration complémentaire n'a été déposée à ce sujet ", la cour d'appel, qui a statué par des motifs inopérants, a privé son arrêt de base légale au regard de l'article 1727 du code général des impôts ;

3° / que l'intérêt de retard n'est pas dû au titre des éléments d'imposition pour lesquels le contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie ; que la bonne foi du contribuable ne conditionne pas l'exclusion des intérêts de retard ; qu'en jugeant néanmoins que les intérêts de retard sont dus sur les parts de la SCI Marienthal, en dépit de l'indication expresse portée sur la déclaration de succession, dès lors que " M. [B] ne pouvait pas ignorer la minoration volontaire des parts de la SCI Marienthal ", la cour d'appel, qui a statué par des motifs inopérants, a privé son arrêt de base légale au regard de l'article 1727 du code général des impôts ;

4° / que l'intérêt de retard n'est pas dû au titre des éléments d'imposition pour lesquels le contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie ; que la bonne foi du contribuable ne conditionne pas l'exclusion des intérêts de retard ; qu'en jugeant néanmoins que les intérêts de retard sont dus s'agissant du tableau Le Joueur de luth du Caravage, en dépit de l'indication expresse portée sur la déclaration de succession, dès lors que " les héritiers disposaient d'éléments d'évaluation de l'oeuvre, étant précisé que la valeur d'assurance de l'oeuvre n'a pas été communiquée par M. [B] mais par le Metropolitan Museum ", la cour d'appel, qui a statué par des motifs inopérants, a privé son arrêt de base légale au regard de l'article 1727 du code général des impôts. »

Réponse de la Cour

39. Aux termes de l'article 1727, II, 2°, du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005, applicable au litige, l'intérêt de retard n'est pas dû au titre des éléments d'imposition pour lesquels un contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note annexée, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie, ou à leur donner une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées.

40. Une indication expresse au sens de ce texte doit comporter des éléments exacts, précis et circonstanciés sur les motifs de droit et de fait qui justifient la position du contribuable sur son obligation déclarative, afin de mettre l'administration en mesure de contrôler immédiatement la déclaration déposée.

41. L'arrêt constate, par motifs adoptés, que la déclaration de succession mentionne que, faute d'avoir été évoqués dans l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 1^{er} octobre 2008 statuant sur le litige post-communautaire et succes-

soral, les chevaux au nom de [P] [O] ne sont pas portés à l'actif successoral et qu'elle ajoute qu'il y aura lieu de souscrire une déclaration de succession supplémentaire lorsque les opérations de compte, liquidation et partage auront abouti.

42. L'arrêt, constate ensuite, par motifs adoptés, que la déclaration de succession mentionne que les parts de la SCI Marienthal sont portées, au titre de l'actif de succession, pour une valeur de 2 290 127 euros « sauf à parfaire ou à diminuer. »

43. L'arrêt constate enfin, par motifs propres et adoptés, que la déclaration de succession mentionne que l'estimation du tableau Le Joueur de luth du Caravage dépend de la procédure judiciaire en cours et que ce tableau est porté « pour mémoire. »

44. Il s'ensuit que les mentions portées sur la déclaration de succession, en raison de leur imprécision ou de leur caractère équivoque, ne constituent pas des indications expresses au sens et pour l'application des dispositions de l'article 1727, II, 2°, du code général des impôts.

45. Par ce motif de pur droit, suggéré par la défense et substitué à ceux critiqués, dans les conditions prévues par l'article 620, alinéa 1^{er}, du code de procédure civile, l'arrêt se trouve légalement justifié de ce chef.

Mais sur le quatrième moyen du pourvoi principal, pris en sa troisième branche

46. M. [B] fait grief à l'arrêt du 29 avril 2024 de rejeter ses demandes relatives aux rectifications afférentes au 1989 David Trust, alors « qu'il résulte de l'article 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 qu'en toutes matières, que ce soit dans le domaine du conseil ou dans celui de la défense, les consultations adressées par un avocat à son client ou destinées à celui-ci, les correspondances échangées entre le client et son avocat, entre l'avocat et ses confrères, les notes d'entretien et, plus généralement, toutes les pièces du dossier sont couvertes par le secret professionnel ; qu'il s'en déduit, d'une part, que le secret professionnel de l'avocat couvre tant la lettre de l'avocat que les pièces qui y sont annexées quel que soit leur objet et, d'autre part, que le contribuable est fondé à invoquer l'irrégularité de la procédure d'imposition suivie à son égard lorsque l'administration fiscale a fondé une rectification sur un document couvert par le secret professionnel de l'avocat alors même que le client de l'avocat serait un autre contribuable, solidairement redevable de l'impôt ; que pour juger que M. [B] n'était pas fondé à invoquer la violation du secret professionnel, la cour retient que le document adressé par M. [L] à [F] [B] (annexe 8 de la proposition de rectification) consiste dans l'envoi à ce dernier d'une télécopie que le trustee lui a adressée concernant la demande d'[F] [B] d'établir un nouveau trust à son bénéfice sa vie durant et, à son décès, à celui de ses deux enfants, concernant le ranch au Kenya et qu'ainsi, " il ne s'agit pas d'une lettre confidentielle entre M. [H] [B] et son avocat couverte par le secret professionnel " ; qu'en se prononçant par de tels motifs, impropres à justifier la relégation de ce document et de son annexe en dehors du champ du secret professionnel, ni à fonder à l'impossibilité pour M. [B] de se prévaloir de la violation de ce secret, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 et 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »

Réponse de la Cour

Vu l'article 66-5, alinéa 1^{er}, de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 :

47. Aux termes de ce texte, en toutes matières, que ce soit dans le domaine du conseil ou dans celui de la défense, les consultations adressées par un avocat à son client ou destinées à celui-ci, les correspondances échangées entre le client et son avocat, entre l'avocat et ses confrères à l'exception pour ces dernières de celles portant la mention « officielle », les notes d'entretien et, plus généralement, toutes les pièces du dossier sont couvertes par le secret professionnel.

48. Il en résulte que, dès lors que l'avocat intervient au titre de son activité de conseil ou de défense, l'ensemble des correspondances échangées entre un avocat et son client, et les pièces y annexées, sont couvertes par le secret professionnel et que, lorsque le client n'a pas donné son accord à la levée de ce secret, l'administration fiscale ne peut régulièrement se fonder sur le contenu de telles correspondances pour établir une imposition.

49. Pour rejeter le moyen tiré de la violation par l'administration fiscale du secret professionnel attaché aux correspondances entre un avocat et son

client et rejeter les demandes de M. [B] relatives aux rectifications afférentes au 1989 David Trust, l'arrêt relève que la correspondance en litige est l'envoi par M. [L], protecteur dudit trust, à [F] [B] d'une télécopie qui lui a été adressée par le trustee concernant le souhait d'[F] [B] d'établir un nouveau trust à son bénéfice et, à son décès, à celui de ses enfants pour le ranch au Kenya, et en déduit qu'il ne s'agit pas d'une lettre confidentielle entre M. [H] [B] et son avocat couverte par le secret professionnel.

50. En se déterminant ainsi, sans rechercher, comme il lui incombait dès lors qu'était invoquée devant elle la violation du secret professionnel de l'avocat, si la lettre en litige avait été adressée par M. [L] en sa qualité d'avocat au titre de son activité de conseil ou de défense à l'un de ses clients, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision.

Sur le quatrième moyen du pourvoi principal, pris en sa première branche
Énoncé du moyen

51. M. [B] fait grief à l'arrêt du 29 avril 2024 de rejeter ses demandes relatives aux rectifications afférentes au 1989 David Trust, alors « que la décharge doit être prononcée lorsque l'administration fiscale a fondé une rectification sur un document couvert par le secret professionnel de l'avocat, peu important que ce document ne soit pas le seul sur lequel le service aurait fondé la rectification ; qu'en l'espèce, il ressortait des termes mêmes de la proposition de rectification du 29 juillet 2011 que, pour justifier la réintégration des actifs placés dans le " 1989 David Trust " dans le patrimoine du défunt, le service s'était fondé sur une lettre adressée par le Dr [L], avocat suisse, à [F] [B], comportant en annexe une réponse faite à cet avocat par le trustee, de laquelle il résultait que les bénéficiaires du trust étaient les petits-enfants de [U] [B] ; que, de cette information sur l'identité des bénéficiaires du trust, le service avait déduit que ce trust s'analysait en une " mutation sous condition suspensive ", l'attribution des actifs aux petits-enfants étant différée au décès du constituant et de ses enfants, [H] et [F], et que cette condition ne s'étant pas réalisée, les biens mis en trust étaient restés dans le patrimoine du défunt ; qu'en écartant le moyen par lequel M. [B] invoquait la violation par l'administration du secret professionnel attaché aux correspondances entre un avocat et son client, au motif inopérant que la lettre adressée par le Dr [C] [L], avocat, à [F] [B] ne fondait pas " à elle seule " la rectification litigieuse, la cour d'appel a violé les articles 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques et 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »

Réponse de la Cour

Vu l'article 66-5, alinéa 1^{er}, de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 :

52. Il résulte de ce texte que la circonstance que l'administration ait fondé une rectification sur un document couvert par le secret professionnel des avocats n'est pas de nature à entraîner la décharge des impositions en litige dès lors que la rectification est justifiée par d'autres éléments.

53. Pour rejeter le moyen tiré de la violation par l'administration fiscale du secret professionnel attaché aux correspondances entre un avocat et son client et rejeter les demandes de M. [B] relatives aux rectifications afférentes au 1989 David Trust, l'arrêt retient en outre que la lettre de M. [L], avocat suisse, à [F] [B] ne fonde pas, à elle seule, les rectifications contestées.

54. En se déterminant ainsi, sans rechercher comme elle y était invitée, si la rectification n'était pas justifiée par d'autres éléments, à l'exclusion de cette lettre, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision.

Sur le troisième moyen du pourvoi principal, pris en sa première branche
Énoncé du moyen

55. M. [B] fait grief à l'arrêt du 29 avril 2024 de rejeter ses demandes relatives aux rectifications afférentes à la société Dayton Invest, alors « que la convention fiscale franco-irlandaise du 21 mars 1968 en matière d'impôt sur le revenu s'applique, aux termes de son article 1^{er}, aux impôts sur le revenu, et notamment, en ce qui concerne la France, l'impôt sur les sociétés et, en ce qui concerne l'Irlande, l'impôt sur le bénéfice des sociétés, mais ne s'applique pas en revanche aux droits de succession ; que l'article 23 de cette convention limite l'échange de renseignements aux impôts visés par la convention ; qu'en jugeant néanmoins que les bilans de la société irlandaise Dayton Invest avaient pu être régulièrement obtenus sur le fondement de cette convention, sans constater qu'ils auraient été obtenus dans le cadre d'un contrôle relatif à

l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt irlandais sur le bénéfice des sociétés et non pas dans le cadre du contrôle des droits de succession dus à raison du décès de [U] [B], la cour d'appel a privé son arrêt de base légale au regard des stipulations conventionnelles susvisées. »

Réponse de la Cour

Vu les articles 1^{er} et 23, paragraphe 1, de la Convention entre la France et l'Irlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 21 mars 1968 :

56. Selon le premier de ces textes, la Convention fiscale franco-irlandaise s'applique aux impôts sur le revenu perçus pour le compte de chacun des États contractants, quel que soit le système de perception, à savoir, en ce qui concerne la France, l'impôt sur le revenu des personnes physiques, la taxe complémentaire et l'impôt sur les sociétés et, en ce qui concerne l'Irlande, l'impôt sur le revenu (income tax), y compris la surtaxe (surtax), et l'impôt sur les bénéfices des sociétés (corporation profits tax).

57. Selon le second, les autorités compétentes des parties contractantes échangeront les renseignements que les législations fiscales des deux États permettent d'obtenir dans le cadre de la pratique administrative normale et qui seront utiles pour assurer l'établissement et le recouvrement réguliers des impôts visés par cette Convention ainsi que l'application, en ce qui concerne ces impôts, des dispositions légales relatives à la répression de la fraude fiscale.

58. Pour rejeter le moyen tiré de l'irrégularité de la demande d'assistance administrative formée auprès des autorités fiscales irlandaises pour établir les impositions afférentes à la société Dayton Invest, l'arrêt énonce que la convention fiscale franco-irlandaise vise notamment l'impôt sur les sociétés pour la France et l'impôt sur les bénéfices des sociétés pour l'Irlande (corporation profits tax) et en déduit que les bilans de la société Dayton Invest pour les exercices 2000 à 2008 ont été obtenus à l'occasion d'une demande d'assistance administrative internationale conformément à ladite convention, de sorte que la procédure est régulière.

59. En se déterminant ainsi, sans rechercher, comme elle y était invitée, si les bilans de la société Dayton Invest obtenus auprès des autorités irlandaises sur le fondement de la Convention fiscale franco-irlandaise avaient été demandés pour les besoins de l'établissement et du recouvrement des impôts visés par cette Convention, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision. Et sur le sixième moyen du pourvoi principal, pris en sa troisième branche
Énoncé du moyen

60. M. [B] fait grief à l'arrêt du 29 avril 2024 de rejeter ses demandes relatives aux rectifications afférentes au 1989 David Trust et au Delta Trust, alors « que si le juge peut inviter une partie à fournir des éléments de nature à l'éclairer, il ne lui est pas permis de l'y enjoindre d'office, pas plus qu'il ne lui est permis de demander ou d'enjoindre d'office à un tiers de produire des éléments de preuve ; que pour juger régulière l'initiative des premiers juges, au demeurant réitérée par elle-même, de solliciter du parquet général, par soit-transmis la communication de l'intégralité du dossier pénal, la cour énonce que " tout juge a le pouvoir d'ordonner aux parties ou aux tiers de produire des éléments de preuve qu'ils détiennent " et qu' " en l'espèce, il ne saurait dès lors être fait grief au tribunal d'avoir sollicité du Parquet général la communication du dossier pénal que M. [B], qui était en possession d'une copie, avait expressément refusé de communiquer et cela, malgré l'injonction que lui avait adressée le tribunal à cet effet " ; qu'en se prononçant de la sorte, cependant que l'administration fiscale n'avait jamais sollicité des premiers juges le prononcé d'une telle mesure, la cour d'appel a violé les articles 6, 9 et 11 du code de procédure civile. »

Réponse de la Cour

Vu l'article 11, alinéa 2, du code de procédure civile :

61. Aux termes de ce texte, si une partie détient un élément de preuve, le juge peut, à la requête de l'autre partie, lui enjoindre de le produire, au besoin à peine d'astreinte. Il peut, à la requête de l'une des parties, demander ou ordonner, au besoin sous la même peine, la production de tous documents détenus par des tiers s'il n'existe pas d'empêchement légitime.

62. Pour rejeter le moyen tiré de ce que le tribunal avait demandé la communication du dossier pénal en violation de l'article 11 du code de procédure civile, l'arrêt énonce que tout juge a le pouvoir d'ordonner aux parties ou aux tiers de

produire des éléments de preuve qu'ils détiennent et que ce pouvoir est limité par l'existence d'un empêchement légitime.

63. En statuant ainsi, alors que les parties n'avaient pas demandé au tribunal que soit produit à l'instance l'entier dossier pénal, la cour d'appel a violé, par fausse application, le texte susvisé.

Portée et conséquences de la cassation

64. En application de l'article 624 du code de procédure civile, la cassation des chefs de dispositif de l'arrêt confirmant les rectifications afférentes à la société Dayton Invest, au Delta Trust et au 1989 David Trust entraîne la cassation des chefs de dispositif confirmant les majorations pour manquement délibéré appliquées à ces rectifications, qui s'y rattachent par un lien de dépendance nécessaire.

NOTE

1 - La décision rendue par la chambre commerciale de la Cour de cassation le 8 octobre 2025 est l'occasion – au-delà du revirement significatif qu'elle opère en matière de substitution de base légale, qui en constitue la portée principale et a fait l'objet d'une excellente étude dans cette même Revue par notre Confrère Jérôme Turot – de formuler quelques rappels utiles en matière de droits de mutation à titre gratuit, spécifiquement dans un contexte international relativement aux problèmes soulevés par les trusts (Cass. com., 8 oct. 2025, n° 24-16.995 : Dr. fisc. 2025, n° 45-46, étude 326, J. Turot).

Eu égard au nombre de moyens soumis à l'appréciation de la Haute Juridiction, nous nous limiterons dans le présent commentaire à ne retenir que deux aspects :

- la question du fait générateur de droits de mutation à titre gratuit dans le contexte d'une mutation à cause de mort opérée par l'intermédiaire d'un trust, et plus précisément du dessaisissement par le constituant d'un trust de la propriété de ses biens (1) ;
- la question du champ d'application et de la mise en œuvre pratique par l'administration fiscale française des échanges d'informations, tant dans le cadre des conventions modèles OCDE – au cas particulier de la convention conclue entre la France et l'Irlande – que celui des accords d'échanges de renseignements conclus au cours des années 2008 à 2010 par la France avec de nombreuses juridictions dites offshore – en l'occurrence la convention signée avec les Îles Caïmans (2).

1. Trust, dessaisissement effectif du constituant et fait générateur des droits de mutation à titre gratuit

2 - La question qui nous préoccupe dans le cadre du moyen commenté (neuvième moyen du pourvoi principal, pris en ses 6, 8 et 10^e branches) est celle de la réintégration à l'actif soumis aux droits de succession, antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 (L. n° 2011-900, 29 juill. 2011 : Dr. fisc. 2011, n° 30-34, comm. 461), des avoirs placés dans un trust, constitué de son vivant par le *de cujus*.

La présente affaire intervient dans le cadre de la succession d'un défunt résident fiscal de France, décédé au cours de l'année 2001, laissant pour lui succéder son épouse et ses deux fils. À l'issue d'une longue procédure, ayant conduit à l'enregistrement par les ayants droit du défunt d'une seconde déclaration de succession, cette dernière a fait l'objet d'un contrôle de l'administration fiscale.

Ce contrôle a donné lieu à une procédure de rectification en matière fiscale – ainsi qu'à une procédure pénale, amplement commentée – au motif que les héritiers auraient délibérément omis d'intégrer dans la déclaration de succession certains éléments de patrimoine détenus par l'intermédiaire de trusts, dont l'Administration a considéré que la constitution n'avait pas eu pour effet d'opérer, de la part

du constituant défunt, un dessaisissement de la propriété des avoirs qu'il y avait placés. Elle en conclut que ce dernier doit être réputé être demeuré propriétaire desdits avoirs de sorte qu'à son décès, ses héritiers étaient tenus de les inclure dans l'assiette des droits de succession.

3 - La Cour de cassation, confirmant l'arrêt de la cour d'appel de Paris ayant fait droit à l'argumentation de l'Administration, apporte une nouvelle contribution à la détermination du régime fiscal des trusts en matière de droits de mutation à titre gratuit avant que ne soit entré en vigueur, le 31 juillet 2011, la loi du 29 juillet 2011 précitée introduisant un régime fiscal spécifique aux trusts relativement aux conditions d'exigibilité des droits de donation/succession.

La Cour de cassation avait déjà jugé, dans un arrêt du 15 mai 2007, « qu'après avoir relevé que le constituant du trust s'était défait irrévocablement de la propriété des biens portés par le trustee pour le compte des bénéficiaires désignés, lesquels avaient acquis cette propriété à la clôture du trust provoquée par son décès, la cour d'appel (CA Rennes 4 mai 2025 n° 034277) en a déduit à bon droit [...] qu'était ainsi caractérisée une mutation à titre gratuit ayant pris effet au jour du décès du constituant et non au jour de la constitution du trust » (Cass. com., 15 mai 2007, n° 05-18.268, Cts Tardieu de Maleyssié : JurisData n° 2007-038952 ; RJF 10/07, n° 1170).

Il est important de préciser qu'au cas particulier, le trust objet du litige prenait fin au décès du constituant, ce qui n'est pas le cas dans la présente affaire.

La chambre commerciale tirait ainsi les conséquences, en matière fiscale, de la jurisprudence de la chambre civile qui avait, quant à elle, assimilé la liquidation d'un trust « ayant pris effet au décès du constituant en une donation indirecte prenant effet à cette date » lorsque tous les éléments de la libéralité sont réunis et non lors de la constitution du trust (Cass. 1^{re} civ., 20 févr. 1996, n° 93-19.855, Zieseniss : JurisData n° 1996-000478).

Même si la jurisprudence ne s'était pas encore prononcée sur le régime applicable avant l'entrée en vigueur de la loi de 2011, il n'est pas douteux que l'analyse susvisée devait conduire à conclure que lorsqu'un trust ne prend pas fin à cette occasion, le décès du constituant n'entraîne pas *ipso facto* l'exigibilité des droits de succession.

Dans cette hypothèse, ces droits ne seront exigibles que lorsque les bénéficiaires seront effectivement investis de tout ou partie des biens mis en trust. Tant que ce n'est pas le cas, il ne peut y avoir de mutation imposable à défaut d'enrichissement des bénéficiaires. Ces derniers n'ont, en effet, aucun droit acquis mais le simple espoir de recevoir une distribution. Ce qui n'équivaut évidemment pas à un tel enrichissement.

5 - Pour que cette analyse soit fondée, encore faut-il que le trust remplisse certaines conditions, ce qui conduit à s'interroger sur les conditions de droit et de fait permettant de qualifier un trust d'irrévocable et de discrétionnaire.

En effet, le trust n'est pas, par nature, une institution homogène. C'est un concept juridique polyvalent consubstantiel à la *common law*, susceptible de répondre à des finalités très diverses et dont la fonction et les effets varient selon les objectifs poursuivis par le constituant et les caractéristiques précises du trust considéré, appréciables de manière concrète.

Cette diversité se reflète en règle générale dans le régime fiscal auquel le trust est soumis. Ce régime n'est pas ou ne devrait pas être uniforme. Tel est le cas tant dans les pays de *common law* qu'en France jusqu'à l'adoption par notre pays de la loi du 29 juillet 2011. Il dépend étroitement et logiquement des pouvoirs conservés ou abandonnés par le constituant.

La *summa divisio* en la matière sont les distinctions, désormais bien connues de la doctrine et adoptées par le juge de l'impôt, entre

trust révocable et trust irrévocable, d'une part, et entre trust discrétionnaire ou non, d'autre part.

Selon la définition donnée par la cour d'appel de Paris dans son arrêt du 29 avril 2024 objet du présent recours, « le trust irrévocable est celui où le dessaisissement du constituant est définitif en ce qu'il a aliéné définitivement ses droits sur les actifs qui y sont placés et qu'il n'a plus la faculté de les récupérer en totalité ou en partie » (CA Paris, 10^e ch., 29 avril 2024, n° 21/18694).

Un trust sera, *a contrario*, considéré comme étant révocable chaque fois que le constituant, bien qu'ayant initialement transféré au trustee la propriété des actifs mis en trust, conserve la faculté de mettre fin au trust ou de récupérer tout ou partie desdits actifs.

La cour d'appel précise par ailleurs que « le trust discrétionnaire est celui où les distributions de revenus issus du trust ou le partage de ses biens sont laissés à la discrétion du trustee ».

Dès lors qu'un trust est irrévocable, la jurisprudence a logiquement admis que son constituant s'était bien dépossédé des actifs placés dans ce trust. Ils ne font donc plus partie de son patrimoine. Si ce même trust est en outre discrétionnaire, ses bénéficiaires n'auront vocation à en recevoir les actifs que lorsque que le trustee les leur aura effectivement alloués en vertu des pouvoirs qui lui ont été attribués dans l'acte de trust. Ce n'est qu'alors que s'opérera le transfert de propriété générant les droits de mutation à titre gratuit.

Bien évidemment, la simple qualification donnée au trust n'est pas suffisante pour déterminer quelle est la véritable nature d'un trust et par voie de conséquence quel est son régime fiscal si elle ne correspond pas à la réalité.

C'est ainsi qu'un trust sera qualifié de révocable – même s'il est formellement qualifié d'irrévocable – lorsque le constituant ne peut pas être considéré comme s'étant véritablement et définitivement dessaisi des biens mis en trust.

Tel est le cas lorsqu'il s'est réservé le pouvoir de modifier les stipulations de l'acte de trust de manière substantielle. Les actifs détenus dans un trust révocable ou assimilé doivent être considérés comme n'ayant pas quitté le patrimoine du constituant. Ils sont dès lors réputés faire partie de sa succession et les droits de succession doivent être, selon la règle de droit commun, acquittés lors du décès de ce dernier.

Lorsque le trust n'est pas discrétionnaire, nonobstant les termes formels de l'acte de trust, les conséquences en sont identiques. Tel est le cas si la transmission des actifs est acquise aux bénéficiaires dès leur mise en trust. Il en va de même lorsque le constituant conserve de son vivant le pouvoir de contrôler la gestion des actifs du trust et éventuellement l'allocation de ces actifs entre les bénéficiaires. Il ne peut pas non plus être soutenu dans cette hypothèse que le constituant s'est véritablement dessaisi des actifs dont il s'agit. Dès lors, les actifs mis en trust sont immédiatement soumis aux droits de mutation au décès du constituant.

La chambre commerciale de la Cour de cassation avait déjà jugé, dans une décision du 18 novembre 2020, que le fait générateur des droits de mutation à titre gratuit au titre des biens mis en trust est constitué par le transfert de propriété aux bénéficiaires formellement établi par leur distribution au profit de ces derniers, étant précisé qu'elle peut être postérieure au décès du constituant lorsque ce décès n'entraîne pas la clôture du trust et la distribution corrélative de ces actifs aux bénéficiaires (Cass.com., 18 nov. 2020, n° 18-14.242 : JurisData n° 2020-019082).

Par la suite, dans le cadre du volet pénal de l'affaire présentement commentée, où la Haute Juridiction devait se prononcer *inter alia* sur la question de savoir si l'omission déclarative des avoirs placés dans les trusts en cause était constitutive d'un délit de fraude fiscale, la chambre criminelle de la Cour de cassation a logiquement jugé que, nonobstant la qualification d'irrévocable et discrétionnaire donnée à un trust, dans l'hypothèse où le constituant ne s'est pas en réalité

irrévocablement et effectivement dessaisi des biens mis en trust, ses héritiers sont tenus de les inclure dans la déclaration de succession (Cass. crim., 6 janv. 2021, n° 18-84.570 : JurisData n° 2021-000013 ; Dr. fisc. 2021, n° 7-8, comm. 152, note A. Rousseau ; Dr. fisc. 2021, n° 7-8, comm. 150, chron. R. Salomon).

Cette jurisprudence aurait pu enrichir la liste des exemples identifiés par le regretté Professeur Maurice Cozian pour illustrer le prétendu « réalisme » du droit fiscal (M. Cozian, *Propos désobligeants sur une « tarte à la crème »* : L'autonomie et le réalisme du droit fiscal : Les grands principes de la fiscalité des entreprises, doc. 1 : LexisNexis, 4^e éd. 1999, rééd. 2016, préface F. Deboissy ; Dr. fisc. 1999, n° 13, étude 100125), alors qu'elle se borne en réalité à tirer les conséquences de l'analyse d'une situation de fait sans tenir compte de la qualification erronée qui lui a été donnée.

6 - Cette jurisprudence nous paraît d'autant plus fondée que de manière générale, dans les pays de *common law* où le trust est une institution largement utilisée, le régime d'un trust n'est jamais appréhendé de manière abstraite ou uniforme. Il requiert une analyse concrète et circonstanciée du degré de contrôle éventuellement conservé par le constituant.

En règle générale, dès lors qu'un trust est révocable en droit ou en fait ou qu'il n'a de discrétionnaire que le nom, il est considéré comme fiscalement transparent du chef du constituant ou des bénéficiaires selon les circonstances.

C'est notamment le cas aux États-Unis, où la loi opère une distinction entre les trusts révocables ou irrévocables mais « contrôlés » par le constituant (*grantor trusts*) et les trusts irrévocables « non contrôlés » (*non grantor trusts*). Dans le premier cas, le trust est fiscalement transparent du chef du constituant.

Au Royaume-Uni, la logique est la même. Dès lors que le constituant ne s'est pas véritablement dépouillé des actifs mis en trust (*settlor interested trust*), les revenus et gains générés par le trust sont imposés chez le constituant et éventuellement intégrés à sa succession. Lorsque le trust n'est pas discrétionnaire (*interest in possession trust*), les revenus sont imposés chez les bénéficiaires titulaires du droit à les percevoir. La même logique est suivie par le Canada, où dès lors qu'un trust est révocable ou réputé être contrôlé par le constituant, ses revenus et gains sont attribués à ce dernier. L'Australie et la Nouvelle Zélande en font de même (pour une étude comparative, V. *The Global Guide to Trusts : A systematic analysis of the legal regime and tax treatment of trusts in 28 jurisdictions*, 2nd Edition, Academy & Finance 2020).

De manière générale, dans l'ensemble des pays de *common law* où le trust est d'utilisation courante, son régime fiscal dépend en grande partie du degré de dessaisissement du constituant.

La Cour de cassation retient la même position pour déterminer le régime fiscal des trusts au regard des droits de mutation à titre gratuit, en l'absence de disposition légale spécifique avant entrée en vigueur de la loi du 29 juillet 2011 :

- lorsque le constituant a conservé des prérogatives propres au droit de propriété (pouvoir de révocation, contrôle des actifs, pouvoirs excessifs à l'égard du trustee...) les biens mis en trust sont réputés lui appartenir. Ils doivent donc être inclus dans la succession ;

- inversement, lorsque le constituant s'est effectivement dessaisi, ce qui suppose que le trust soit réellement irrévocable, les droits de succession sont dus lorsque les bénéficiaires acquièrent la propriété des biens soit au décès du constituant, soit à l'occasion de leur distribution à une date ultérieure au décès si le trust est réellement discrétionnaire, laissant au trustee le pouvoir d'attribuer les biens entre les bénéficiaires lorsqu'il estimera approprié de le faire.

En décidant ainsi de subordonner l'exigibilité des droits de mutation à titre gratuit au titre d'actifs transférés par l'intermédiaire d'un trust à la double condition d'un dessaisissement du constituant et à

l'enrichissement réel des bénéficiaires, la Cour de cassation a fixé une règle conforme au droit de propriété et au principe de capacité contributive. Tel n'est pas le cas du dispositif de l'article 792-0 bis du CGI issu de la loi du 29 juillet 2011, créant une présomption irréfragable selon laquelle les actifs du trust sont réputés transmis aux bénéficiaires même lorsque ce n'est pas effectivement le cas.

2. Assistance administrative et échanges de renseignements en matière fiscale

7 - La décision commentée est également l'occasion de préciser le champ d'application et les modalités de mise en œuvre par l'administration fiscale française des procédures de demandes d'informations, tant sur le fondement des conventions modèles OCDE que sur celui des accords d'échanges de renseignements.

8 - Du champ d'application des clauses d'assistance administrative incluses dans le cadre de conventions fiscales conclues en matière d'impôt sur le revenu sur modèle OCDE. – L'administration fiscale a entendu réintégrer, dans l'assiette des droits de succession du *de cuius*, la valeur vénale des parts d'une société de droit irlandais.

Pour les besoins du présent commentaire, nous nous limiterons à indiquer qu'au cours de l'instruction la question de savoir si le défunt avait la propriété de tout ou partie des titres de cette société a fait l'objet de débats.

Dans le cadre de ses opérations de contrôle, dont on rappelle qu'elles portaient sur les droits de succession, l'Administration a adressé aux autorités irlandaises une demande d'assistance administrative internationale, sur le fondement des stipulations de l'article 23, § 1 de la convention conclue entre la France et l'Irlande le 21 mars 1968 tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu.

À la suite de cette demande, l'administration fiscale française a obtenu de l'administration irlandaise les bilans de la société en question au titre des exercices 2000 à 2008.

Dans son arrêt du 29 avril 2024, la cour d'appel juge que la Convention vise « notamment l'impôt sur les sociétés pour le France et l'impôt sur les bénéfices des sociétés pour l'Irlande (*Corporation profit tax*) », et qu'il en résulte que « les bilans de la société pour les exercices 2000 à 2008 ont dès lors été obtenus dans le cadre d'une demande d'assistance administrative internationale conformément à ladite convention de sorte que la procédure est régulière » (CA Paris, 10^e ch., 29 avr. 2024, n° 21/18694, préc.).

De manière parfaitement classique, la convention fiscale conclue le 21 mars 1968 entre la France et l'Irlande en matière d'impôt sur le revenu comporte une clause dite d'assistance administrative (art. 23, § 1) prévoyant que les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements que leurs législations fiscales respectives leur permettent d'obtenir.

La rédaction de cette clause en limite toutefois la portée aux seules informations utiles à l'établissement et au recouvrement réguliers des impôts visés par la Convention (ainsi que l'application, en ce qui concerne ces impôts, des dispositions légales relatives à la répression de la fraude fiscale), soit en pratique les impôts sur le revenu perçus pour le compte de chacun des États, ce qui inclut l'impôt sur les sociétés dans le cas français et son équivalent la *corporation profit tax* en Irlande (art. 1^{er}).

Il est utile de rappeler que la rédaction type du modèle de convention OCDE en matière d'impôt sur le revenu prévoit (depuis une modification en 2000) un champ d'application large de la clause d'échange de renseignements, qui vise les impôts de toute nature et n'en restreint donc plus la portée aux seuls impôts visés par ladite convention. Si certaines récentes conventions conclues par la France en matière d'impôt sur le revenu retiennent désormais cette rédac-

tion extensive, d'autres plus anciennes limitent en revanche l'échange de renseignements aux seuls impôts visés par la convention. Tel est le cas de la convention franco-irlandaise de 1968.

C'est sur ce fondement que les requérants font grief à l'arrêt d'appel d'avoir considéré que les bilans de la société obtenus des autorités irlandaises l'ont été de manière régulière, c'est-à-dire conformément aux termes de la convention, alors même que la demande émanant des autorités françaises est intervenue dans le cadre d'un contrôle des droits de succession.

9 - La Cour de cassation fait droit au pourvoi des requérants, et souligne que la Cour n'a pas recherché si lesdits documents ont été demandés pour les besoins d'un des impôts visés par la convention, conformément à la rédaction de l'article 23.

En d'autres termes, une telle demande ne pouvait avoir pour effet de fonder un redressement en matière de droits de succession, non visés par l'article 1^{er} de la convention.

La circonstance que les bilans de la société irlandaise soient des documents fournissant une information comptable participant à l'établissement d'un impôt visé par la convention, à savoir la *corporation profit tax* en Irlande – ce que semblait retenir implicitement la cour d'appel – est de ce point de vue parfaitement inopérante.

Il est heureux que la chambre commerciale de la Cour de cassation vienne réaffirmer l'application d'un principe d'interprétation stricte des conventions lorsque la lettre du texte est claire, dans le cas particulier d'une convention tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu, dont les litiges concernant leur application sont classiquement dévolus à la juridiction administrative, qui a jugé en ce sens à de nombreuses reprises (V. sur le champ d'application d'une clause de non-distribution : CE, sect., 30 déc. 1996, n° 128611, Benmiloud : JurisData n° 1996-048009 ; Lebon, p. 519 ; Dr. fisc. 1997, n° 11, comm. 309 ; RJF 2/97, n° 158, concl. G. Bachelier, p. 74. – sur l'imputation de crédit d'impôt : CE, 3^e et 8^e ss-sect., 24 mai 2000, n° 209699, CRCAM Normand : JurisData n° 2000-060947 ; Lebon T., p. 955 ; Dr. fisc. 2000, n° 48, comm. 943, concl. L. Touvet ; RJF 7-8/00, n° 974, p. 667, chron. E. Mignon. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 26 juill. 2006, n° 284930, Sté Natexis Banques populaires : JurisData n° 2006-080989 ; Lebon T. ; Dr. fisc. 2006, n° 50, comm. 791, concl. P. Collin ; RJF 11/06, n° 1421).

10 - Du champ d'application des accords d'échanges de renseignements en matière fiscale. – Le défunt était par ailleurs le constituant d'un trust de droit des Îles Caïmans, dont on comprend des faits tels que relatés dans l'arrêt d'appel qu'il avait été constitué en 1998 par ce dernier en tant que trust révocable.

Dans le cadre de la procédure de contrôle qu'elle a initiée en matière de droits de succession, l'administration fiscale sollicite et obtient des autorités des Îles caïmans, sur le fondement de l'accord relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale que les deux États ont conclu le 16 septembre 2009, des informations afférentes aux caractéristiques du trust en cause (précisément omis dans la déclaration de succession) et aux avoirs y étant placés.

À titre de rappel, dans le cadre des travaux du Forum mondial ayant pour objectif de favoriser la coopération internationale en matière de transparence et d'échanges d'informations fiscales, l'OCDE a fourni en 2002 un cadre et un modèle de convention permettant aux États, de manière bilatérale ou multilatérale, de conclure – en l'absence de convention fiscale les liant – des accords portant de manière spécifique sur l'échange de renseignements.

C'est dans ce contexte que la France a conclu, au cours des années 2008 à 2010, des accords d'échanges avec l'ensemble des États et territoires qui figuraient sur la « *liste grise* », établie par le Secrétariat général de l'OCDE le 2 avril 2009, de manière à permettre la mise en place, avec ces territoires ou juridictions, d'un tel échange de renseigne-

ments conformément aux standards internationaux, tels que notamment prévus par l'article 26 de la convention modèle OCDE.

La France et les Îles Caïmans ont ainsi signé le 16 septembre 2009 un accord relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale, entré en vigueur le 13 octobre 2010 (l'« Accord »).

Le champ d'application de l'Accord est large, et prévoit que les deux États conviennent d'une assistance pour l'échange des renseignements « *vraisemblablement pertinents pour la détermination, l'établissement, le contrôle et la perception de ces impôts, pour le recouvrement et l'exécution des créances fiscales, ou pour les enquêtes ou les poursuites en matière fiscale* » (art. 1^{er}, 1).

La référence aux « *enquêtes* » et « *poursuites* » vise bien entendu le champ de la matière fiscale pénale, bien que le terme n'apparaisse pas explicitement à l'article 1^{er}. Une définition en est toutefois donnée à l'article 4, paragraphe 1. j, aux termes duquel « *l'expression " en matière fiscale pénale " désigne toute affaire fiscale faisant intervenir un acte intentionnel passible de poursuites en vertu du droit pénal de la Partie requérante* ».

Sur ce point, la rédaction de l'Accord est parfaitement conforme au modèle d'accord élaboré en 2002 par le groupe de travail du forum mondial, dont la France et les Îles Caïmans étaient d'ailleurs membres.

Il est intéressant de noter que l'étude d'impact établie par le Gouvernement français dans le cadre de la préparation du projet de loi autorisant l'approbation de l'Accord, après avoir énoncé que pourront être sollicités tous renseignements vraisemblablement pertinents en matière d'assiette et de recouvrement des impôts visés, ainsi qu'en matière d'enquêtes ou de poursuites fiscales pénales à l'encontre des redevables, souligne spécifiquement que « *les demandes pourront concerner toute personne ou entité, y compris les trusts et les fondations* » (L. n°2010-845, 23 juill. 2010).

Les héritiers requérants ont contesté la possibilité pour l'administration fiscale d'avoir pu obtenir des autorités des Îles Caïmans, sur le fondement de cet accord, des informations relatives à la succession du *de cuius*, décédé en 2001, au motif que l'entrée en vigueur dudit accord était postérieure au décès.

Le raisonnement de l'Administration, auquel la cour d'appel puis la Cour de cassation font droit, repose précisément sur l'étendue du champ d'application de l'Accord.

Les stipulations de l'article 12 de l'Accord prévoient que ce dernier entre en vigueur après que les parties contractantes se sont notifié

mutuellement l'accomplissement des procédures internes requises à cet effet, et précisent que l'Accord prendra effet :

- en matière fiscale pénale, à cette date ;
- en ce qui concerne toutes les autres questions visées à l'article 1^{er}, à cette même date (mais uniquement pour les exercices fiscaux commençant à cette date ou postérieurement ou, à défaut d'exercice fiscal, pour toutes les obligations fiscales prenant naissance à cette date ou postérieurement).

Au cas particulier, il ne fait aucun doute que l'obligation fiscale, à savoir l'exigibilité des droits de succession, a pris naissance à une date antérieure à l'entrée en vigueur de l'accord, à savoir la date de décès du *de cuius* en 2001.

11 - La Cour de cassation confirme la position du juge d'appel, faisant droit à l'argumentation de l'Administration, en jugeant que l'omission des trusts litigieux dans la déclaration de succession constituait, dans le cadre d'une « *affaire fiscale* », un « *acte intentionnel passible de poursuites* » en vertu du droit pénal de la Partie requérante.

En d'autres termes, à la date de la demande d'information formulée par les autorités françaises, une telle omission entraînait donc dans le champ de la matière fiscale pénale telle que définie par l'Accord et pouvait donner lieu à des poursuites en application du droit pénal français.

De manière implicite, la Cour juge que cette circonstance ne fait pas obstacle à ce que l'information obtenue à cette occasion ait pu être utilisée dans le cadre de la procédure de rectification en matière fiscale.

C'est, à notre connaissance, la première fois que la Cour de cassation est amenée à se prononcer sur l'utilisation d'un accord bilatéral d'échange de renseignements signé par la France, concernant spécifiquement la portée temporelle des échanges en matière fiscale pénale, où l'autorité de poursuite française peut disposer d'une période plus longue que la prescription des opérations de contrôle en matière fiscale pour entamer son action, et l'utilisation faite en matière purement fiscale des informations ainsi obtenues.

Jean-Marc TIRARD,
avocat associé, Tirard Naudin
et Ouri BELMIN,
avocat associé, Tirard Naudin

JURISCLASSEUR : *Fiscal*, fasc. 7652 et 7690, par. F. Fruleux et fasc. 8904, par X. Cabannes