

EN LIGNE
SOIRÉE D'INFO
EXECUTIVE

23 JUIN
2020

IL ÉTAIT UNE FOIS,
VOUS.

UNIVERSITÉ PARIS 1 PANTHÉON SORBONNE
IAE PARIS
SORBONNE BUSINESS SCHOOL
Une grande histoire de management



Macronique notariale

Le recours aux trusts dans la succession Wildenstein ne peut être qualifié pénalement de fraude fiscale -1

Si fraude a été commise, elle n'est qu'en fait et non en droit, lequel conserve toute sa force face au "sens commun".



Daniel et Alec Wildenstein ©SIPA



Par Bruno Bédaride, notaire

C'est à l'occasion d'un litige qui a opposé la veuve du célèbre marchand d'art Daniel Wildenstein et ses deux beaux-fils, que va être révélée une gigantesque fraude fiscale ayant consisté à dissimuler la majeure partie des actifs successoraux logés dans des trusts situés dans des paradis fiscaux. L'administration fiscale française,

saisie par le parquet, après avoir déposé plainte auprès du parquet, notifia deux redressements aux héritiers de Daniel et de son fils Alec, décédé entre temps.

Une contestation fut alors engagée par les héritiers devant le juge civil compétent en matière de droits d'enregistrement pour savoir si les biens placés dans des trusts devaient être déclarés ou non dans les déclarations de successions. Parallèlement, le tribunal correctionnel fut saisi pour statuer sur l'existence ou non des chefs de poursuite à l'égard des héritiers mais aussi de l'ensemble de leurs conseils.

Cette affaire présente un double intérêt :

- le premier a trait à l'indépendance des procédures pénales et civiles en matière de fraude fiscale;
- le second concerne la question de savoir si les biens logés dans les trusts devaient ou non être déclarés dans les déclarations de successions de Daniel et d'Alec Wildenstein pour savoir si l'infraction de fraude fiscale, celle de blanchiment de fraude fiscale et de complicité dans leur commission étaient ou non constituées.

C'est seulement ce second volet qui nous intéresse en particulier dans cette première partie uniquement consacrée à l'analyse du juge pénal en attendant celle à venir du juge civil, actuellement en cours d'examen devant le tribunal de grande instance de Paris..

“Cette affaire présente un double intérêt :

Le premier a trait à l'indépendance des procédures pénales et civiles en matière de fraude fiscale;

Le second concerne la question de savoir si les biens logés dans les trusts devaient ou non être déclarés dans les déclarations de successions ”

Le jugement rendu par la 32e chambre du tribunal correctionnel de Paris le 17 janvier 2017, après une analyse approfondie de la constitution et du fonctionnement des trusts en cause, a constaté, à l'époque des faits, la carence du législateur en matière d'imposition de la transmission d'actifs via de tels trusts, de sorte que la fraude fiscale poursuivie était dépourvue de tout fondement légal.

Ce jugement remarquablement motivé, où le juge se révèle être le meilleur avocat des prévenus, est riche d'enseignements tant pour les praticiens du droit et l'administration fiscale que pour les justiciables, même si les solutions dégagées par l'arrêt ne sont plus d'actualité compte tenu de la taxation systématique au décès de leur fondateur, des actifs détenus en trust depuis le 31 juillet 2011 .

La 13ème chambre de la Cour d'appel de Paris, saisie par l'Etat français, va confirmer dans son arrêt rendu le 29 juin 2018 l'absence d'imposition des biens transmis dans les trusts au regard de leur nature et des textes fiscaux alors applicables en matière de transmission successorale. Mais elle constate la prescription du délit de fraude fiscale dans la déclaration de succession de Daniel Wildenstein.

La dynastie Wildenstein

Originaire d'Alsace, Nathan Wildenstein, fondateur de cette dynastie de marchands d'art depuis maintenant quatre générations, commença, par un concours de circonstances, sa carrière de marchand de tableaux à Paris après avoir quitté l'Alsace à l'issue de la défaite de 1870, alors que rien ne le prédisposait à exercer ce métier. C'est son fils, Georges qui prendra la succession de son père à partir de 1934 et qui parvint à force de travail et d'habileté, à s'imposer comme un expert incontournable dans le marché des tableaux anciens mais aussi impressionnistes et post impressionnistes. L'ouverture d'une première galerie à New York en 1903 s'avéra nécessaire pour pénétrer le marché américain, suivie trente ans plus tard, de la galerie actuelle située 19 East 64th street.

L'affaire qui nous occupe concerne la succession de Daniel Wildenstein qui prit la suite de son père en 1963 après son décès.

En raison de sa complexité et de sa technicité juridique et fiscale, il est nécessaire de rappeler au préalable ce qu'est un trust et comment une dévolution successorale s'opère dans les pays anglo-saxons, mais aussi le rappel de l'enchaînement des faits desquels découlent non seulement la qualification juridique et fiscale des trusts et leurs conditions d'imposition, mais aussi la découverte de la fraude fiscale.

Présentation des trusts dans les pays anglo-saxons

Institution propre aux pays anglo-saxons, le trust consiste à transférer la propriété d'un ou de plusieurs biens au profit d'un trustee (administrateur du trust) dans un but et une durée déterminés par le constituant (le fondateur), soit de son vivant, soit après sa mort par des dispositions testamentaires. Un contrôleur peut être nommé pour surveiller la gestion du trustee.

Les biens remis en trust constituent un patrimoine d'affectation distinct du patrimoine personnel du trustee. Le trust est généralement utilisé pour :

- simplement gérer un patrimoine et dans ce cas, le constituant en est le bénéficiaire ;
- ou opérer des transmissions à titre gratuit, auquel cas le constituant désigne le bénéficiaire de son choix qui peut être le trustee.

“Institution propre aux pays anglo-saxons, le trust consiste à transférer la propriété d'un ou de plusieurs biens au profit d'un trustee (administrateur du trust) dans un but et une durée déterminés par le constituant (le fondateur), soit de son vivant, soit après sa mort par des dispositions testamentaires”

Le trust successoral peut être irrévocable, c'est-à-dire que le constituant abandonne définitivement tout droit de retour sur les biens remis en trust.

Le trust successoral peut être discrétionnaire, c'est-à-dire lorsque le trustee est investi par le constituant, du pouvoir de distribuer aux bénéficiaires les revenus des biens remis en trust et/ou de partager ces mêmes biens, à sa seule discrétion.

Rappels des principes en matière de transmission successorale dans les pays anglo-saxons

En matière de succession, contrairement au droit français, le droit des pays anglo-saxons ne prévoit pas :

- d'héritiers réservataires, de sorte que le défunt peut léguer la totalité de son patrimoine en dehors de son cercle familial, même en présence de descendants ;
- l'appréhension de plein droit du patrimoine du défunt par les héritiers, sauf dispositions testamentaires en ce sens. De sorte qu'il est nécessaire, pour les héritiers, de faire reconnaître par le tribunal compétent leur qualité de successible et de faire désigner judiciairement un exécuteur successoral chargé de veiller au bon déroulement de la succession dans le cadre de la mission fixée par le tribunal.

“Contrairement au droit français, le droit des pays anglo-saxons ne prévoit pas d'héritiers réservataires et l'appréhension de plein droit du patrimoine du défunt par les héritiers”

L'utilisation des trusts en matière successorale, permet d'éviter cette procédure judiciaire, en confiant l'administration et la transmission des biens successoraux à un trustee à qui ces biens auront été transmis préalablement à cette fin. La liberté contractuelle permet de les soumettre à des règles différentes, quant à leur durée, l'abandon ou non par leur fondateur (constituant) à tout droit de retour sur le patrimoine transmis par lui au trust (caractère révocable ou non) et à leurs modalités de fonctionnement suivant les pouvoirs conférés au trustee (caractère discrétionnaire ou non).

Faute de trust, le futur défunt peut aussi désigner par testament ses successibles, et doit prévoir, dans ce cas, la nomination d'un ou plusieurs exécuteurs successoraux qui seront chargés de veiller au bon déroulement de la succession et à la transmission des biens légués à leur bénéficiaire.

Délit de fraude fiscale

Pour mieux comprendre cette affaire, il est nécessaire de présenter rapidement le délit général de fraude fiscale applicable à toutes les catégories d'impôts, dont les droits d'enregistrement, élundés au cas présent, pour les biens logés dans les trusts.

Pour qu'il soit constitué, il faut un élément matériel (1) et un élément intentionnel (2).

(1) Il correspond à une soustraction ou à une tentative de soustraction à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt. Elle doit excéder le seuil de tolérance fiscale, soit le 10ème de la somme imposable ou 153 €.

(2) L'auteur de la soustraction doit avoir été animé d'une volonté de fraude dont la preuve incombe à l'administration ou au ministère public. Le délit peut se manifester sous différentes formes : omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits, dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt, organisation d'insolvabilité, et, d'une façon générale, tout autre moyen frauduleux.

La mise en œuvre de la procédure pénale en matière fiscale déroge au droit commun. Le procureur de la République ne peut pas mettre en œuvre l'action publique sans une plainte préalable de l'administration fiscale, qui peut se constituer partie civile. La constitution de partie civile, en matière fiscale, ne vise pas à obtenir des dommages et intérêts, comme dans la procédure de droit commun, pour réparer un préjudice qui a pour source l'infraction. Elle a pour objet de permettre à l'administration de pouvoir suivre la procédure en veillant à éviter que le contrevenant ne s'oppose, par des mesures dilatoires, à la répression du délit, et à s'assurer de la sauvegarde des intérêts de l'Etat. Mais, avant le dépôt de la plainte, l'administration fiscale doit obtenir l'avis favorable de la commission des infractions fiscales, qu'elle saisit par l'intermédiaire du ministre du Budget. Elle a un rôle consultatif afin d'encadrer le pouvoir du ministre d'engager des poursuites.

Le délai de prescription pour déposer plainte expire à la fin de la 6ème année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise. On notera qu'à l'époque des faits, la prescription applicable était de 3 ans. La prescription a été allongée à 6 ans depuis le 8 décembre 2013.

La plainte pour fraude fiscale visant la déclaration de succession de Daniel Wildenstein était prescrite pour avoir été déposée plus de 14 ans après la déclaration de succession faite le 23 avril 2002, soit 6 mois après le décès de Daniel Wildenstein, ainsi qu'a pu le constater la Cour d'appel.

Elle rappelle à cette occasion que malgré l'annulation ultérieure de la déclaration de succession du 23 avril 2002, l'infraction de fraude fiscale est un délit instantané considéré comme réalisé à l'expiration du délai légal de 6 mois pour le dépôt de la déclaration de succession. De sorte que la prescription de 3 ans avait commencé à courir le 31 décembre 2002 pour s'éteindre au 31 décembre 2005.

Par conséquent, la Cour d'appel n'a eu à statuer que sur la plainte pour fraude fiscale déposée par l'administration fiscale le 20 décembre 2012, commise dans la déclaration de succession d'Alec Wildenstein, déposée le 23 février 2009 après son décès survenu le 27 février 2008.

Il n'est pas inutile ici de relever que la déclaration de succession d'Alec Wildenstein a été déposée un an après son décès, alors que le délai légal de dépôt d'une déclaration de succession est de 6 mois après un décès survenu en France, ce qui était d'ailleurs le cas pour Daniel et Alec Wildenstein.

Autrement dit, si l'on reprend l'argumentation de la Cour d'appel développée au sujet de la prescription de l'action publique dans la déclaration de succession de Daniel Wildenstein, le délai de prescription de 3 ans devait être décompté à partir du 31 décembre de l'année au cours de laquelle avait pris fin le délai légal pour déposer la déclaration de succession d'Alec Wildenstein. En effet, sa déclaration de succession aurait dû être déposée au plus tard le 27 août 2008, soit 6 mois après son décès. Ainsi, il faut considérer que la prescription

était acquise après le 31 décembre 2011, alors que la plainte avait été déposée le 20 décembre 2012. Le dépôt de la déclaration de succession hors délai n'a pas été relevé par les défenseurs d'Alec Wildenstein et la question aurait mérité d'être soulevée.

Rappel des faits à l'origine du redressement fiscal et de l'information judiciaire

Décès de Daniel et d'Alec Wildenstein

Daniel Wildenstein, de nationalité française, et résident fiscal en France, décède le 23 octobre 2001. Il laisse pour lui succéder ses deux fils, Guy et Alec, ainsi que sa veuve en seconde noce, Sylvia Roth. Puis, Alec, de nationalité franco-suisse, domicilié fiscalement en France, décédera à son tour le 27 février 2008, laissant pour lui succéder sa veuve Liouba Stoupakova, son fils Alec « junior » et sa fille Diane.

Règlement de la succession de Daniel Wildenstein

Règlement initial de la succession et renonciation à celle-ci par Sylvia Roth

Sylvia Roth renonça dans un premier temps purement et simplement à la succession de son mari, de sorte que les biens composant la succession de Daniel furent dévolus à ses deux fils.

Une première déclaration de succession fut ainsi déposée en 2002 auprès de l'administration fiscale pour un actif net déclaré de 40.902.006 €, sans viser aucun des biens détenus à travers les trusts constitués par le défunt, ni la dette de 54.000.000 € due par le défunt envers un des trusts, ni la créance de 36.000.000 € détenue par le défunt sur un autre trust. Les droits d'enregistrement à titre gratuit qui s'élevaient à un montant de 17.753.829 €, ont été intégralement payés par une dation en paiement sous forme de remise en nature de 7 bas-reliefs sculptés qui ornaient la laiterie de la reine Marie-Antoinette à Rambouillet.

Annulation de la renonciation à la succession de Sylvia Roth pour erreur sur son régime matrimonial

Puis, Sylvia Roth engagea une instance civile en 2004 aux fins de contester sa renonciation à la succession de son époux. En renonçant à celle-ci, elle avait cru à tort être libérée de la dette fiscale issue d'un redressement notifié à son époux et à elle-même au titre de l'impôt sur les revenus du défunt et à l'abri de tout redressement ultérieur pour les impôts dus antérieurement au décès du défunt, alors que la succession présentait un actif largement supérieur au passif, mais inconnu d'elle au jour du décès. La cour d'appel de Paris défera à sa demande en annulant sa renonciation à la succession, ainsi que la déclaration de succession. La cour s'est fondée sur l'erreur sur la substance même de son régime matrimonial. Sylvia Roth croyait par erreur que la propriété et l'administration des biens de son couple relevait du droit applicable aux Etats-Unis où la notion de régime matrimonial est inconnue dans les Etats de common law. En réalité, Sylvia Roth était soumise au régime français de la communauté de biens réduite aux acquêts, faute de contrat de mariage. De même, la cour a relevé que sa renonciation ne la mettait pas à l'abri des poursuites de l'administration fiscale, compte tenu de sa qualité de codébiteur de la dette fiscale. Cette décision fut confirmée par la Cour de cassation le 20 juin 2006.

Puis, la cour d'appel désignait une étude de notaire pour procéder aux opérations de compte, liquidation et partage de la communauté et de la succession du défunt. Le 1er octobre 2008, la cour d'appel de Paris se prononçait sur l'état liquidatif de la succession en refusant la demande de Sylvia Roth d'intégrer dans le patrimoine successoral les biens détenus à travers les trusts constitués par le défunt, faute de rapporter la preuve qu'ils seraient constitués de biens communs.

“La cour d'appel de Paris se prononçait sur l'état liquidatif de la succession en refusant la demande de Sylvia Roth d'intégrer dans le patrimoine successoral les biens détenus à travers les trusts constitués par le défunt, faute de rapporter la preuve qu'ils seraient constitués de biens communs”

C'est dans ce contexte que fut déposée la seconde déclaration de succession le 31 décembre 2008 qui faisait état d'un actif net déclaré de 44.353.466 €. Les droits d'enregistrement ont été évalués à 17.100.000 € et restaient valablement payés par la dation antérieure. Comme la première, cette déclaration de succession ne mentionnait aucun bien relevant d'un trust.

Règlement de la succession d'Alec Wildenstein

La déclaration de succession d'Alec second fils de Daniel, fut déposée le 23 février 2009 et mentionnait l'existence d'un actif net taxable de 7.302.662 €. Elle comprenait des biens détenus directement par le défunt mais aussi la quote-part du défunt dans la succession de son père Daniel.

Les soupçons de fraude fiscale découverts au cours du procès initié par Sylvia Roth

Dans le cadre du procès civil engagé par Sylvia Roth, la Présidente de la chambre de la cour d'appel en charge de l'instance dénonça au parquet des faits susceptibles d'être qualifiés d'abus de faiblesse, d'escroquerie et de fraude fiscale et tenant à l'absence de déclaration au fisc des biens logés dans les trusts familiaux et à l'exclusion de la veuve de tout droit sur ce patrimoine caché. Une enquête préliminaire fut alors confiée le 19 avril 2006 à une brigade spécialisée dans les affaires de délinquance astucieuse.

Sylvia Roth déposait, de son côté, le 23 juin 2009 une plainte pour abus de confiance, déclenchant une autre enquête confiée à l'office central chargé des affaires de grande délinquance financière. Cette plainte fut classée sans suite. Puis le 5 juillet 2010, une information judiciaire pour abus de confiance a été ouverte suite au dépôt par Sylvia Roth d'une autre plainte avec constitution de partie civile, qui a été étendue, sur réquisitoire supplétif, aux délits de blanchiment et d'organisation frauduleuse d'insolvabilité.

Loubia, veuve d'Alec se constituait à son tour partie civile, considérant comme Sylvia avoir été privée de sa qualité de bénéficiaire des trusts constitués par les défunts et des distributions fixées par les actes fondateurs des trusts.

Plaintes de l'administration fiscale

Les 22 juillet 2011 et 20 décembre 2012, l'administration fiscale déposait plainte à son tour en raison de l'omission dans les déclarations de succession de Daniel et d'Alec Wildenstein des biens logés dans les trusts, déclenchant du même coup, une information judiciaire pour fraude fiscale dans les deux successions.

Seuls les faits de fraude fiscale et de blanchiment de fraude fiscale ont été retenus à l'encontre des héritiers de Daniel et d'Alec Wildenstein, leurs conseils et les trustees et contrôleurs des trusts à titre d'auteur ou de complice, en raison de l'utilisation de trusts pour cacher des biens afin d'éluder leur taxation.

“Seuls les faits de fraude fiscale et de blanchiment de fraude fiscale ont été retenus à l'encontre des héritiers de Daniel et d'Alec Wildenstein, leurs conseils et les trustees et contrôleurs des trusts à titre d'auteur ou de complice, en raison de l'utilisation de trusts pour cacher des biens afin d'éluder leur taxation”

Instruction des plaintes : découverte d'autres trusts

Dans le cadre de l'instruction des plaintes, il sera découvert l'existence :

- de quatre trusts constitués entre 1989 et 1999 par Daniel Wildenstein dans des paradis fiscaux, chacun doté d'un contrôleur et d'une compagnie financière trustee, en vue de détenir des immeubles, une partie des parts de la société d'exploitation de la galerie de New York, d'autres galeries et des œuvres d'art. L'acte constitutif qualifiait trois d'entre eux d'irrévocables et de discrétionnaires, tandis que le quatrième était qualifié de révocable et de non discrétionnaire. Les bénéficiaires étaient les descendants de Daniel Wildenstein et, pour

certaines d'entre eux, les épouses des enfants ou l'épouse du constituant. Leur durée était subordonnée, pour trois d'entre eux, au décès de certains bénéficiaires.

- de deux trusts constitués pour une durée de 100 ans en 2002 et 2007 par Alec Wildenstein dans des paradis fiscaux, chacun doté d'un contrôleur et d'une compagnie financière trustee, en vue de détenir des tableaux et une autre partie des parts de la société d'exploitation de la galerie de New-York. L'acte constitutif les qualifiait d'irrévocables et de discrétionnaires. Indépendamment de Liouba, une certaine incertitude existait quant aux autres bénéficiaires de ces trusts ;

- d'un trust constitué par Georges Wildenstein et ses enfants, Daniel et Myriam Wildenstein en 1963 dans l'Etat de New-York dont les bénéficiaires étaient ses enfants (également trustees) mais aussi, ses petits-enfants. En revanche étaient exclus des bénéficiaires le constituant et son épouse. L'acte constitutif qualifiait le trust d'irrévocable et de discrétionnaire.

Selon Guy Wildenstein, frère d'Alec et petit-fils de Georges, le décès de leur père, Daniel, avait entraîné la dissolution du trust, de sorte que le patrimoine affecté devait être réparti en trois parts égales entre lui-même, son frère Alec et leur cousine germaine, fille de Myriam prédécédée.

Ce trust comprenait 90% des parts de la société d'exploitation de la galerie de New-York, mais aussi 60% des parts de la société propriétaire de l'immeuble loué à la société d'exploitation de la galerie de New-York, qui détenait elle-même le reste des parts de cette dernière, laquelle a été absorbée en 2005 par la société d'exploitation.

Redressement fiscal

Parallèlement les successions de Daniel et d'Alec étaient contrôlées par l'administration fiscale, déclenchant un redressement pour la succession de :

- Daniel, à hauteur de 226.608.000 € de droits d'enregistrement dus, 135.511.000 € d'intérêts de retard et 86.111.000 € de majorations au titre des biens omis ;

- Alec : à hauteur de 61.428.000 € de droits d'enregistrement dus, 18.674.000 € d'intérêts de retard et 24.571.000 de majorations au titre des biens omis.

L'analyse des trusts selon les héritiers Wildenstein et leurs conseils

Position des héritiers Wildenstein

Pour les héritiers Wildenstein, la constitution des trusts, très usuelle aux Etats-Unis, répondait à un objectif de conservation et de transmission du patrimoine familial à travers les générations, qui se justifiait d'autant plus que l'essentiel de leurs sources de revenus et leur fortune se trouvait aux Etats-Unis. Cette pratique familiale a été initiée en 1963 par Georges Wildenstein, suivie de Daniel Wildenstein dès 1989, puis d'Alec Wildenstein à partir de 2002.

“Pour les héritiers Wildenstein, la constitution des trusts, très usuelle aux Etats-Unis, répondait à un objectif de conservation et de transmission du patrimoine familial à travers les générations, qui se justifiait d'autant plus que l'essentiel de leurs sources de revenus et leur fortune se trouvait aux Etats-Unis”

Après avoir rappelé l'intérêt de la constitution des trusts, les héritiers rappellent que ceux-ci étant irrévocables et discrétionnaires, les biens logés en leur sein échappaient à toute taxation successorale puisqu'ils ne faisaient plus partie du patrimoine du défunt.

Position des conseils

Notaire et avocats chargés du règlement de la succession, avaient souligné la confusion des patrimoines entre ceux logés dans les trusts et ceux restant la propriété des défunts durant leur vivant.

Autrement dit, les conseils avaient un doute sur l'irrévocabilité des trusts, c'est-à-dire sur le réel dessaisissement des biens remis en trust par les constituants, quand bien même, ceux-ci n'en étaient pas les bénéficiaires. En effet, lors de l'instruction, il a été démontré, que les constituants étaient à l'origine, directement ou indirectement, tant des décisions d'investissement ou de désinvestissement, que de celles de distribution des revenus, ce que les conseils avaient eux-mêmes remarqué.

Ils craignaient du même coup que l'administration fiscale française considère que les biens logés dans les trusts demeureraient la propriété du défunt, et donc faisaient partie de l'actif de la succession et étaient taxables à ce titre, aux droits de mutation à titre gratuit par décès en tant que trust révocable.

L'analyse des trusts par le juge pénal

Une fraude fiscale ne peut être sanctionnée pénalement qu'en cas de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement d'un impôt exigible dans les conditions prévues par le Code général des impôts (CGI), soit par omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits par la loi, soit par dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt, soit par l'organisation d'insolvabilité, soit par la mise en œuvre d'obstacles ou de manœuvres empêchant le recouvrement de l'impôt, soit par tout autre moyen frauduleux .

Afin de statuer sur l'action publique et de caractériser l'infraction de fraude fiscale, le juge va se livrer à un examen circonstancié :

- sur la nature juridique des trusts pour savoir si, au regard d'une disposition du Code général des impôts, il y avait lieu ou non d'assujettir aux droits de mutation à titre gratuit les biens logés dans les trusts;
- et sur les raisons qui ont motivé leur constitution et leur non-déclaration.

Analyse civile

Après avoir rappelé l'institution du trust en droit anglais, le juge rappelle qu'elle est inconnue en droit civil français, et que le législateur s'est toujours refusé à l'introduire en droit positif.

Toutefois, il relève que la jurisprudence reconnaît depuis un siècle aux trusts constitués à l'étranger leurs pleins effets en France, sans jamais les considérer contraires à l'ordre public international français, tout en ajoutant que faute d'investigations dans les Etats où les différents trusts ont été constitués, il faut les présumer légaux dans leur pays respectifs et qu'ils ont par conséquent, vocation à produire leurs effets sur le territoire national.

Analyse fiscale

Après avoir rappelé le caractère récent de l'imposition:

- des revenus des biens logés dans des trusts successivement en 1987 pour les constituants particuliers et en 2005 pour les constituants personnes morales;
- et de celle de la transmission des biens à travers des trusts depuis le 31 juillet 2011;

le juge se réfère aux dispositions de l'article 750 ter, 1° et 3° du Code général des impôts, dans leur version en vigueur antérieure au 31 juillet 2011. Celles-ci fixent les règles territoriales d'imposition des droits de mutation à titre gratuit applicables aux biens meubles et immeubles situés en France ou à l'étranger, suivant que :

- le donateur ou le défunt à son domicile fiscal en France à la date de la mutation ;
- le donataire ou le légataire ou l'héritier a son domicile fiscal en France ou a eu son domicile fiscal en France pendant au moins 6 ans au cours des 10 dernières années précédant la mutation à titre gratuit.

En application de ces principes, le juge rappelle que :

- les deux défunts étaient domiciliés fiscalement en France et donc que leur succession était passible des droits de succession en France ;
- les dispositions de l'article 750 ter du Code général des impôts sont suffisamment larges pour assujettir aux droits de mutation à titre gratuit les libéralités consenties par le biais d'un trust.

Ici encore le juge se livre à un examen de la jurisprudence en rappelant que c'est assez tardivement que la Cour de cassation a été amenée à analyser la question des trusts à la lumière des règles successorales françaises. Il cite en particulier la distinction opérée en matière fiscale, par la jurisprudence suivant que le trust vecteur d'une transmission à titre gratuit est révocable ou non :

- en cas de trust révocable, le constituant ayant conservé la faculté de récupérer ses biens dans son patrimoine personnel, les biens logés dans le trust font partie de la succession du constituant à son décès ;
- en cas de trust irrévocable, le constituant n'ayant pas conservé la faculté de récupérer ses biens dans son patrimoine personnel, les biens logés dans le trust ne font pas partie de la succession du constituant à son décès mais font l'objet d'une donation indirecte au jour du décès du constituant.

Mais le jugement rappelle que ces décisions ne concernaient que des trusts disparaissant au décès de leur constituant, où le critère de la révocabilité n'est utile que pour déterminer la nature des droits de mutation à titre gratuit exigibles (donation ou succession).

En revanche, en cas de survivance du trust au décès du constituant, le juge relève que la problématique de la taxation au titre des droits de mutation à titre gratuit subsiste. C'est sur ce point fondamental que le juge va se livrer à une analyse inédite.

Pour résoudre cette difficulté, le juge va rappeler les modes civils de transmission à titre gratuit résultant d'une libéralité (donation et legs) ou de la mort dans un ordre successoral défini par la loi. Il rappelle également le principe en droit français selon lequel « le mort saisit le vif » c'est-à-dire que l'héritier appréhende de plein droit le patrimoine du défunt, indépendamment de l'acceptation ou non de la succession. Par conséquent, l'héritier doit souscrire la déclaration de succession dans les délais prévus par la loi sans pouvoir se soustraire à cette obligation, puisque le fait générateur des droits de mutation à titre gratuit se situe au moment du décès. Autrement dit, la taxation fiscale est subordonnée à la transmission du patrimoine du défunt.

«Qu'il ressort du dossier que tous les trusts litigieux ont subsisté au-delà du décès de leur constituant respectif, qu'ils soient révocables ou non, et d'autre part, que l'administration fiscale n'a jamais pris position sur la taxation des biens logés dans ce type de trust, après le décès du constituant»

Or le juge relève, d'une part, qu'il ressort du dossier que tous les trusts litigieux ont subsisté au-delà du décès de leur constituant respectif, qu'ils soient révocables ou non, et d'autre part, que l'administration fiscale n'a jamais pris position sur la taxation des biens logés dans ce type de trust, après le décès du constituant. Même les juges d'instruction avaient conscience de cette difficulté.

Analyse pénale

Puis le juge rappelle le principe de légalité en droit pénal selon lequel aucune infraction ne peut être constatée sans un texte et qu'aucune peine ne peut être prononcée sans un texte. Pour éviter l'arbitraire, la déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 édicte la nécessité pour le législateur de définir les infractions en des termes suffisamment clairs et précis.

De même, le Conseil constitutionnel, en matière fiscale, considère, en se fondant également sur la déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 que l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature incombent au seul législateur qui doit adopter des dispositions suffisamment précises et non équivoques pour établir les conditions de cette taxation, afin qu'elles soient intelligibles et accessibles à tous et en évitant de laisser aux autorités administratives et juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi.

Ainsi, vouloir transposer la jurisprudence applicable aux trusts dénoués par le décès du constituant aux trusts non dénoués par celui-ci, constitue « une extrapolation qui n'a pas sa place en droit pénal ».

C'est dans ce contexte, que le juge rappelle le contenu du rapport préliminaire à la loi de finances rectificative de 2011 qui a présenté la réforme visant à taxer toute transmission directe ou indirecte de biens logés dans des trusts. En effet, prévoir une taxation expresse pour de telles transmissions, était nécessaire dans la mesure où le régime fiscal alors en vigueur était incertain et source d'insécurité juridique puisqu'il permettait de faciliter l'utilisation de cet instrument à des fins d'évasion fiscale. Depuis le 31 juillet 2011, les transmissions à titre gratuit opérées dans des trusts dynastiques sont taxées au décès du constituant initial puis des bénéficiaires successifs, devenus à leur tour constituant, selon un taux variant suivant que le bénéficiaire est déterminé ou non parmi les descendants ou non du constituant décédé.

“Autrement dit, le juge a voulu ici démontrer que la loi a dû prévoir en 2011 un cas spécifique d'imposition pour les trusts non dénoués au décès du constituant initial et des constituants successifs, faute de dispositions expresses existantes avant la réforme”

Autrement dit, le juge a voulu ici démontrer que la loi a dû prévoir en 2011 un cas spécifique d'imposition pour les trusts non dénoués au décès du constituant initial et des constituants successifs, faute de dispositions expresses existantes avant la réforme.

De la question de la fictivité de l'irrévocabilité des trusts à celle de la fictivité des trusts eux-mêmes

Faute de dispositions fiscales permettant la taxation des biens logés dans les trusts constitués par Daniel et Alec Wildenstein à leur décès, le juge va se livrer, ici encore, à une analyse circonstanciée sur les modalités de constitution et de fonctionnement des trusts, afin de statuer sur la question de la fictivité de leur prétendue irrévocabilité en vue de motiver une éventuelle réintégration des actifs dans les déclarations de succession sur le terrain de l'abus de droit pour fictivité.

Le ministère public indiquait dans ses réquisitions que les dispositions constitutives des trusts, en particulier, au titre de leur irrévocabilité et de leur caractère discrétionnaire permettait de créer une fiction juridique selon laquelle les biens ainsi trustés étaient sortis du patrimoine du constituant, afin de démontrer en réalité, non l'inexistence des trusts, mais leur caractère révocable. Toutefois le jugement critique, à demi-mot, l'argumentation du parquet dans la mesure où démontrer que le trust était révocable, était insuffisant en présence d'un trust non dénoué par le décès du constituant et que seule la démonstration de la fictivité de l'existence même du trust était de nature à pouvoir intégrer dans les successions, les biens logés dans le trust. Arguments qu'examinent également les juridictions des pays de common-law pour vérifier l'intention véritable du constituant dans la création de trusts, et notamment pour vérifier qu'il ne s'agit pas d'un sham trust, c'est-à-dire un trust fictif qui a pour objet de dissimuler la propriété des biens à l'administration fiscale.

Faute de disposer d'éléments pour les trusts constitués par Alec Wildenstein, le juge limite son examen aux seuls trusts constitués par Daniel Wildenstein. Il relève que ces trusts :

- ont de fortes similitudes dans leur constitution (identité de bénéficiaires et de protecteur) et que le contrôle de leur gestion restait exercé par le constituant et ses fils malgré leur caractère irrévocable, soit en raison des fonctions de mandataires sociaux de ces derniers dans les sociétés dont les titres étaient détenus par le trustee, soit en raison de conventions de gestion passées sans exclusivité entre le trustee et la galerie de New-York pour réaliser des arbitrages au sein de la collection de tableaux détenue directement par le trustee, en relevant que les fonds provenant de la vente des tableaux étaient reversés au trustee après déduction d'une commission de 25% au profit de la galerie et que l'accord du trustee était requis ;

- comportaient des imbrications financières indirectes pour certains d'eux, en particulier :

- un prêt de 54.559.883 €, consenti par un des trusts à Daniel Wildenstein et enregistré comme tel dans la comptabilité du trust avec l'accord des deux enfants de Daniel Wildenstein et le protecteur du trust, lequel accord avait été adressé au trustee.

La remise des fonds avait été prêtée pour 2/3 de la somme à un autre trust qui détenait les sociétés propriétaires du ranch au Kenya, d'une partie des immeubles de New-York et d'une partie des parts de la société d'exploitation de la galerie de New-York. Cette façon de procéder avait été justifiée par le fait que le prêt de trust à trust n'était pas possible car leurs bénéficiaires étaient différents ;

- un autre prêt avait été consenti par un trust à un autre trust par le biais des enfants d'Alec Wildenstein pour l'entretien du patrimoine immobilier détenu par le trust bénéficiaire des fonds, mais aussi pour permettre à l'un des enfants de rembourser un prêt consenti par son oncle ;

- servaient à financer exclusivement les dépenses de la famille. A ce sujet, il est rappelé dans le jugement une lettre adressée par Daniel Wildenstein au trustee, lors de la constitution d'un des trusts, que sa volonté était de loger les actifs dans des trusts pour éviter l'éparpillement du patrimoine mais aussi pour permettre de réaliser de façon méthodique, la vente des œuvres d'art transférées au trust afin de garantir le train de vie des bénéficiaires et du constituant, mais aussi l'entretien du patrimoine familial. Ainsi donc, Diane Wildenstein a rappelé les distributions, dont elle a bénéficié à ce titre.

Après avoir rappelé ces éléments de nature à justifier la mise en trust des actifs, le tribunal souligne les limites de son appréciation du caractère fictif des trusts qui sont régis par les règles des Etats de leur lieu de constitution. En effet, le tribunal ne disposait pas des éléments lui permettant d'apprécier si ces trusts avaient ou non un caractère fictif en rappelant que les juridictions de droit anglo-saxon recherchaient la commune intention des participants à l'acte constitutif du trust et non l'intention du seul constituant. Dès lors le tribunal a considéré qu'il ne disposait pas des éléments de preuve suffisant pour caractériser la fictivité des trusts.

L'examen particulier du GW TRUST

Le juge s'est livré à un examen spécifique du GW TRUST constitué en 1963 par Georges Wildenstein et dissout par le décès de son fils Daniel.

Il n'est pas inutile ici de rappeler que l'acte constitutif de ce trust prévoyait sa disparition au décès du dernier vivant des enfants de son fondateur et que Myriam, sœur de Daniel était prédécédée.

“L'administration fiscale considérait au cas d'espèce que cette transmission pouvait néanmoins être qualifiée de donation. Le tribunal a considéré que cette question n'entraînait pas cependant dans l'objet des poursuites pénales ”

La difficulté tenait, en l'espèce, au fait de savoir si la transmission des actifs du trust aux petits-enfants du fondateur entraînait une taxation fiscale ou non. Le juge d'instruction avait relevé l'absence d'éléments permettant de rattacher au décès de Daniel Wildenstein, la transmission des biens du trust aux bénéficiaires. Le tribunal est allé dans le même sens.

L'administration fiscale considérait au cas d'espèce que cette transmission pouvait néanmoins être qualifiée de donation. Le tribunal a considéré que cette question n'entraînait pas cependant dans l'objet des poursuites pénales puisque les petits-enfants tenaient leurs droits de Georges Wildenstein au titre de cette transmission et non de Daniel Wildenstein.

La difficulté tenait en réalité au fait qu'il n'y avait pas de clause dans l'acte constitutif du trust pour considérer que les petits-enfants de Georges Wildenstein tenaient leurs droits non pas de leur grand-père mais de leurs parents, devenus ainsi constituants au décès du fondateur. On relèvera à ce sujet que la réforme de 2011 prévoit désormais une taxation de la transmission à chaque génération de bénéficiaires en les réputant constituants à la date du décès du précédent constituant.

Requalification pénale

Enfin, le tribunal va examiner si les faits reprochés au titre de la fraude fiscale pouvaient avoir une autre qualification pénale.

Il rappelle à ce titre qu'au pied de toute déclaration de succession doit figurer une affirmation de sincérité des héritiers légataires ou donataires selon laquelle aucun bien n'a été omis dans la déclaration de succession sous les peines délictuelles édictées par l'article 1837 du CGI.

Puisque le tribunal avait démontré qu'aucune imposition ne pouvait être exigée au titre des trusts, dans le cadre de la présente affaire, la non-déclaration des biens logés dans les trusts ne pouvait donc pas être considérée comme une omission.

La relaxe

Suite à son analyse méthodique, le tribunal a considéré qu'aucune fraude fiscale ne pouvait être reprochée aux enfants de Daniel Wildenstein, en l'absence d'élément légal, et prononce la relaxe de ceux-ci et des autres prévenus.

Le jugement pourrait ainsi se terminer mais le juge croit nécessaire de se justifier « en ayant parfaitement conscience que sa décision est susceptible de heurter le sens commun et d'être incomprise du peuple français au nom de qui la justice est rendue ».

En effet, le juge reconnaît que la famille Wildenstein depuis au moins trois générations a pris le soin de dissimuler derrière des constructions juridiques inconnues du droit français, un patrimoine considérable qui a échappé en grande partie à l'impôt en créant à cette fin une opacité sur celui-ci. Autrement dit, si l'intention frauduleuse est bien caractérisée en l'espèce, elle ne suffit pas pour matérialiser l'infraction, faute de loi pour imposer la transmission à titre gratuit réalisée au travers de tels trusts.

Le tribunal s'étonne de la réaction tardive du législateur pour imposer de telles transmissions alors que la jurisprudence civile et commerciale a mis en lumière depuis plus d'un siècle, les difficultés susceptibles d'être générées par l'utilisation de trusts, en particulier en matière successorale et de préciser qu'il n'appartient pas à la juridiction pénale de se substituer à la carence du législateur.

Enfin, le jugement se termine par un rappel pédagogique de l'objet du droit pénal et de la procédure pénale qui est de protéger la société, mais aussi les prévenus, de tout arbitraire. Il rappelle en particulier, que le domaine pénal est dominé par quelques règles simples au rang desquelles figurent :

- la présomption d'innocence ;
- la charge de la preuve à la diligence de l'accusateur et non de l'accusé ;
- la certitude de la culpabilité ;
- le principe de légalité de l'infraction ;
- et l'interprétation stricte de toute règle de droit pénal,

et en vertu desquelles règles, le tribunal correctionnel a prononcé sa décision.

Par suite, si les constitutions de partie civile notamment de l'Etat français et de la Direction Régionale des Finances Publiques étaient recevables, le tribunal les déboute de l'ensemble de leurs demandes compte tenu de la décision prononcée sur l'action publique.

Les enseignements du jugement Wildenstein

L'absence de prise en compte du droit par les acteurs

Le jugement Wildenstein conduit à constater une fois de plus que le droit n'a pas été pris en compte dans le règlement de ces successions et qu'il n'y a eu aucune anticipation en la matière, probablement en raison de la croyance du défunt et des héritiers que les trusts constituaient des écrans suffisants pour échapper au règlement civil et fiscal des successions qui relevaient du droit français.

“Le jugement Wildenstein conduit à constater une fois de plus que le droit n'a pas été pris en compte dans le règlement de ces successions et qu'il n'y a eu aucune anticipation en la matière”

En effet, la dévolution civile était soumise au droit français en vertu des dispositions alors en vigueur du droit international privé français concernant :

- les meubles corporels ou incorporels détenus par le défunt (en ce compris les immeubles détenus indirectement à l'étranger à travers des sociétés) ;
- et les immeubles situés en France et détenus directement par le défunt de son vivant.

Sur le terrain fiscal, l'ensemble des biens meubles et immeubles ayant appartenu au défunt étaient imposables en France quel que soit le lieu de leur situation, au titre de leur transmission à titre gratuit puisque Daniel et Alec Wildenstein avaient leur domicile fiscal en France, de sorte que l'imposition des transmissions à titre gratuit relevait de l'article 750 ter du Code général des impôts.

Il n'est pas inutile de rappeler que l'imposition successorale ne se limite pas à la France dans un tel contexte compte tenu des règles d'imposition également dans les pays où les biens sont situés et où les héritiers ont leur domicile fiscal.

Il est surprenant que personne ne se soit interrogé sur les raisons du maintien du domicile fiscal de Daniel et d'Alec Wildenstein en France alors qu'elle n'est plus le centre de leurs intérêts économiques, malgré le siège de l'institut Wildenstein à Paris au 57 rue de la Boétie.

On peut aussi être surpris de la carence des conseils. Comment Sylvia Roth a-t-elle pu renoncer à une succession sans connaître son régime matrimonial et la loi qui gouvernait la succession de son époux décédé, d'autant que la succession était largement bénéficiaire ?

Mais la plus grande carence résulte sans doute de l'analyse des trusts et de leur caractère révocable qui ne suffisait pas à fonder à lui seul une imposition, alors que les trusts n'étaient pas dissous par le décès du constituant. Le jugement cite des lettres de mise en garde des conseils sur les risques liés à la non déclaration des biens remis en trust mais aussi des difficultés pour obtenir les documents juridiques qui seuls permettent une analyse fiable, ce qui signifie que les juristes en France ont travaillé à l'aveugle à partir de leurs seules spéculations, en s'exposant ainsi à des risques qu'ils ne maîtrisaient pas car c'est de l'analyse des documents juridiques et des faits que découle une qualification juridique, fiscale et pénale.

Par conséquent on peut s'interroger sur la possibilité d'instruire un tel dossier dans de telles conditions, eu égard à l'obligation d'assurer l'efficacité des actes juridiques pour tout rédacteur au regard de sa responsabilité civile professionnelle et plus encore pour un notaire, officier public, qui ne doit pas prêter son concours à des actes fictifs ou frauduleux.

Il est surprenant de constater que le parquet a pris pour argent comptant l'analyse des conseils, sans procéder à une analyse approfondie et sans influence du sujet, sans doute faute de moyens tant dans l'accès à la documentation des trusts qu'en matière de personnels rompus au traitement des questions civiles et fiscales dans les opérations internationales, complexes par essence, le privant ainsi de l'indépendance intellectuelle nécessaire pour fonder pertinemment les chefs d'infraction.

L'absence de prise en compte des trusts par le législateur

L'autre enseignement de ce jugement tient au rappel que toute imposition, conformément à l'article 34 de la Constitution, doit résulter de la seule loi et non d'une décision juridictionnelle ou administrative, sauf à tomber dans l'arbitraire. L'infraction de fraude fiscale définie, dans des termes généraux, à l'article 1741 du Code général des impôts ne peut être retenue qu'en application du principe de légalité de droit pénal. De sorte qu'il est nécessaire, que les impositions visées par le Code général des impôts auxquelles fait renvoi l'article 1741, soient elles-mêmes définies par la loi en des termes clairs et précis, à l'instar d'un texte pénal.

“L'autre enseignement de ce jugement tient au rappel que toute imposition doit résulter de la seule loi et non d'une décision juridictionnelle ou administrative, sauf à tomber dans l'arbitraire”

En l'espèce, l'article 750 ter du CGI, alors en vigueur, ne pouvait pas servir de fondement à l'imposition d'une transmission successorale dans un trust, non dénoué au décès du constituant, faute de mutation, de sorte que retenir l'infraction de fraude fiscale en cette hypothèse revenait à violer les principes fondamentaux ayant valeur constitutionnelle et régissant le droit pénal, et ce, non seulement le principe de légalité des délits et des peines mais aussi le principe d'interprétation stricte de la loi pénale, outre l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

Il résulte de l'analyse du juge, que si l'intention et les manœuvres étaient en effet des éléments constitutifs de la fraude poursuivie, il manquait néanmoins le fondement légal, essentiel à la caractérisation de toute infraction.

Si fraude a été commise, elle n'est qu'en fait et non en droit, lequel conserve toute sa force face au "sens commun", semble-t-il heurté et à l'incompréhension du peuple français au nom duquel justice est rendue.

Il suffit de lire pour s'en persuader, les commentaires de cette décision, souvent superficiels, voire erronés, des journalistes et des praticiens du droit pour en attester :

- affirmer qu'aucune imposition n'était due pour des biens détenus en trust est un commentaire simpliste qui ne tient pas compte de la distinction fondamentale opérée par le tribunal selon que les trusts se dissolvent ou non au décès de leur constituant ;
- considérer que le redressement fiscal notifié par l'administration reste dû alors que le tribunal s'évertue à démontrer qu'aucune imposition ne pouvait être valablement appliquée au cas d'espèce, relève d'une incompréhension manifeste du jugement, même s'il n'appartenait pas à ce dernier d'annuler le redressement, indépendamment de la question de l'infirmité ou non du jugement par la Cour d'appel.

Ce jugement constitue une leçon d'humilité pour les juristes et aussi pour les fiscalistes sur l'art du raisonnement juridique propre au droit civil et sur leur capacité à appréhender les différentes branches du droit de façon transversale et verticale. Rares sont les clients à pouvoir comprendre que pour être un bon fiscaliste, il faut d'abord être un bon juriste.

Dénouement à venir du juge civil

Après l'analyse du juge pénal, reste à savoir quelle va être l'analyse du juge civil sur le caractère imposable ou non des biens logés dans des trusts non dénoués. Elle permettra de vérifier:

- dans quelle mesure le juge civil va être tenu ou non par la décision du juge pénal, au regard du principe d'indépendance des procédures pénale et devant le juge de l'impôt;
- la prise en compte ou non par le juge de l'impôt des limites fixées par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 24 juin 2016 en matière d'indépendance des procédures pénale et devant le juge de l'impôt.

“Après l'analyse du juge pénal, reste à savoir quelle va être l'analyse du juge civil sur le caractère imposable ou non des biens logés dans des trusts non dénoués”

Nous reviendrons en détails sur cette problématique dans une seconde partie à paraître, après la décision à venir du tribunal de grande instance de Paris, dont l'audience a commencé au cours de ce mois d'octobre.

A lire également

[L'étude sur la taxation des trusts](#)
[Macronique notariale, par Bruno Bédaride](#)

Catégories :

Droit des affaires / Macronique notariale, par Bruno Bédaride / Finance & Juridique / Social & sociétal /