

Trusts

152 Œuvres d'art, trusts et fraude fiscale : la Cour de cassation, nouveau maître du clair-obscur ?

1 – Solution. – Le dépôt d'une déclaration qui comporte des omissions fait courir le délai de prescription de l'action publique pour fraude fiscale dès lors que la déclaration tend à permettre la liquidation et le paiement de l'impôt. Ce principe s'applique quand bien même il s'agirait d'une déclaration déposée hors délais légaux sur demande de l'administration fiscale.

Avant l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 ayant précisé le régime fiscal des trusts, il existait une obligation pour les héritiers de déclarer lors de la succession les biens placés dans un trust de droit étranger dans l'hypothèse où le défunt constituant ne s'était pas irrévocablement et effectivement dessaisi des biens placés. Par conséquent, la méconnaissance de cette obligation déclarative est susceptible de caractériser le délit de fraude fiscale.

2 – Impact. – Chaque fois qu'un dépôt de déclaration rectificative ou conservatoire est envisagé (que ce dernier soit ou non réalisé à la suite d'une demande de l'administration), il conviendra de garder à l'esprit les potentielles incidences pénales d'un tel dépôt.

L'appréciation de la Cour de cassation selon laquelle est constitutif du délit de fraude fiscale le fait, pour l'héritier d'une personne ayant constitué un trust ne s'éteignant pas à son décès, de ne pas mentionner les biens placés en trust dans la déclaration de succession déposée avant l'entrée en vigueur de la loi du 29 juillet 2011, pose question au regard du principe constitutionnel de légalité des délits et des peines.

Sur cette décision, V. également *Dr. fisc.* 2021, n° 7-8, *chron.* 150, R. Salomon.

Cass. crim., 6 janv. 2021, n° 18-84.570, FS-P+B+I, note A. Rousseau : *Juris-Data* n° 2021-000013

[...]

17. Le premier moyen proposé par la procureure générale est pris de la violation des articles 8 du Code de procédure pénale dans sa version issue de la loi n° 2006-399 du 4 avril 2006 et L. 230 du Livre des procédures fiscales dans sa version applicable du 24 juillet 1984 au 8 décembre 2013.

18. Le moyen critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a constaté que le délit de fraude fiscale commis dans la déclaration de succession de Daniel W est prescrit, alors que l'action publique n'était pas prescrite, la seconde déclaration de la succession du 31 décembre 2008 constituant l'acte déclaratif de la succession, la première ayant été annulée faisant disparaître l'élément matériel de l'infraction, et la plainte de l'administration fiscale ayant donné lieu le 29 août 2011 à l'ouverture d'une information judiciaire avant l'expiration du délai spécial de prescription résultant des dispositions de l'article L 230 du Livre des procédures fiscales.

19. Le premier moyen proposé pour l'administration fiscale et l'État français est pris de la violation des articles L. 230 du Livre des procédures fiscales, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, des articles 800, 801, 802 et 1741 du Code général des impôts, des articles 8 dans sa version applicable, 591 et 593 du Code de procédure pénale, défaut de motifs.

20. Le moyen critique l'arrêt attaqué en ce qu'il a constaté que le délit de fraude fiscale commis dans la déclaration de succession de Daniel W est prescrit, alors :

« 1° que toute déclaration effectuée entre les mains de l'administration fiscale, pour lui permettre de liquider l'impôt ou d'en contrôler le montant, ou encore de le mettre en recouvrement, peut être le siège d'une fraude fiscale dès lors qu'elle est inexacte et fait obstacle à l'exercice de sa mission par l'administration ; que les consorts W ayant déposé une déclaration de succession le 31 décembre 2008 pour permettre l'établissement des droits de succession et leur recouvrement à la suite du décès de M. Daniel W, celle-ci pouvait être le siège d'une fraude fiscale dès lors qu'elle était inexacte ; qu'elle échappait à la prescription, dès lors que les poursuites avaient été engagées par le ministère public par exploit du 29 août 2011, soit dans le délai de trois ans décompté du 1^{er} janvier 2009 ; qu'en déclarant l'action publique prescrite, les juges du fond ont violé l'article L. 230 du Livre des procédures fiscales dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 et l'article 1741 du Code général des impôts ;

2° que dès lors que la déclaration du 31 décembre 2008, déposée en exécution d'une obligation légale, était destinée à permettre à l'administration d'établir et de liquider l'impôt et de le mettre en recouvrement, il était indifférent qu'une première déclaration de succession ait été déposée le 23 avril 2002 ; qu'à cet égard également, les juges du fond ont violé l'article L. 230 du Livre des procédures fiscales dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 et l'article 1741 du Code général des impôts ;

3° que et en tout cas, et *a fortiori*, la déclaration du 31 décembre 2008 pouvait être le siège d'une fraude fiscale et constituer le point de départ du délai de trois ans dès lors que la précédente déclaration, en date du 23 avril 2002 avait fait l'objet d'une annulation et qu'une nouvelle déclaration devait être déposée ; que de ce point de vue également, l'arrêt attaqué a été rendu en violation de l'article L. 230 du Livre des procédures fiscales dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 et l'article 1741 du Code général des impôts. »

Réponse de la Cour

21. Les moyens sont réunis.

Vu les articles 1741 du Code général des impôts et L. 230 du Livre des procédures fiscales dans sa version applicable à la cause :

22. Aux termes du premier de ces textes, commet le délit de fraude fiscale celui qui s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse. 23. Il en résulte qu'est incriminé tout procédé frauduleux tendant à la soustraction intentionnelle à l'établissement et au paiement de l'impôt.

24. Selon le second de ces textes, s'agissant de l'exercice des poursuites pénales, les plaintes de l'administration fiscale peuvent être déposées jus-