

Jean-Francois DESBUQUOIS

7 janvier 2016

Lever la prohibition de la fiducie-libéralité

Depuis que la fiducie a été admise dans le système juridique français en 2007, son utilisation concrète semble encore très modeste, et se limite à celle effectuée par des sociétés commerciales dans quelques secteurs de la vie des affaires (on évoque le nombre maximum de quelques centaines de fiducie qui auraient été constituées sur l'ensemble de cette période). Le législateur ayant interdit formellement l'usage de la fiducie à des fins de libéralité, les hypothèses d'application par des personnes physiques sont pratiquement inexistantes. Or les praticiens constatent que de nombreuses demandes émanent de leurs clients dans différents domaines¹ :

- encadrer la gestion du patrimoine d'une personne fragile ;
- gérer un patrimoine complexe ou assurer la pérennité d'un ensemble de biens qui ont été réunis dans un objectif particulier (successions de collectionneurs ou d'artistes, gestion de châteaux historiques et de son mobilier) ;
- organiser une transmission familiale d'entreprise ;
- etc..

Après presque dix années d'application, il semble nécessaire de réévaluer l'opportunité de la prohibition de la fiducie-libéralité. Il existe en effet de nombreux arguments permettant de penser qu'il serait possible de la lever dans des conditions suffisamment maîtrisées pour permettre de ne pas déstabiliser les principes juridiques et fiscaux du droit des successions.

Ouvrir la possibilité de recourir à la fiducie-libéralité permettrait aux personnes physiques de disposer d'un outil juridique complémentaire plus efficace que ceux existant déjà pour organiser leur planification successorale, et notamment d'encadrer la gestion des biens transmis après leur décès selon des principes qu'elles auraient préalablement définis. Pouvant ainsi mieux atteindre leurs objectifs, elles engageraient sans doute plus rapidement la réalisation de nombreuses transmissions qui demeurent actuellement bloquées. Ceci serait favorable non seulement pour les bénéficiaires mais aussi pour l'économie en favorisant des transferts intergénérationnels qui surviennent actuellement par voie naturelle de plus en plus tard, ainsi que pour l'activité du secteur des professionnels du conseil, et des fiduciaires.

Nous rappellerons l'historique (I) et les sources (II) de la prohibition, avant d'analyser les principaux motifs qui ont été invoqués à l'époque pour la justifier (III), puis de formuler plusieurs propositions pour la lever tout en préservant les grands équilibres juridiques et fiscaux du droit des successions (IV).

I-Historique de la fiducie et de la prohibition de la fiducie-libéralité en droit français

L'admission de la fiducie dans notre système juridique fut longue et difficile :

A- Avant-projet de loi relatif à la fiducie de 1990 – Dans un premier temps, le Ministère de la justice déposa un projet de loi le 20 février 1992² visant à instituer la fiducie "conclue à des fins de garantie"³, ou ayant "pour objet la transmission de biens et droits à un ou des bénéficiaires autres que le constituant"⁴ y compris à titre gratuit⁵. Aucune restriction n'était donc prévue dans un premier temps en matière d'usage à des fins de transmission. Seule la fiducie testamentaire y était prohibée.

¹ S'approprier la fiducie... enfin- Actes Pratiques Stratégie Patrimoniale 1/2011

² Projet de loi n° 2583, Assemblée nationale, IXe législature.

³ C. civ., art. 2062, al. 3.

⁴ C. civ., art. 2064.

⁵ C. civ., art. 2070-6.

Mais en raison de craintes d'évasions fiscales et de l'absence de volonté politique suffisante, le projet de loi ne fut jamais mis en discussion.

B – Réactualisation du projet – Fin 1994, le Premier Ministre tenta de relancer ce projet. Pour éviter les difficultés civiles et fiscales supposées pouvoir résulter de l'emploi de la fiducie dans le domaine des libéralités, le nouveau texte a prévu dans un premier temps qu'elles ne pourraient être constituées que par des personnes morales, qui en principe ne consentent pas de libéralités. Puis le projet évolua pour permettre de nouveau aux personnes physiques de recourir à la fiducie, mais en leur interdisant le transfert du patrimoine fiduciaire à titre gratuit à des tiers. Ce projet ne fut jamais présenté au Conseil des Ministres.

C – Loi du 19 février 2007 – Une dizaine d'années plus tard, l'idée d'une loi sur la fiducie fut relancée par les pouvoirs publics et par le Sénat afin "de créer un instrument juridique transparent qui facilitera le développement et la relocalisation d'activités en France et l'amélioration des conditions de financement des entreprises". Ce texte⁶ fut adopté et institua la fiducie en droit français. Mais, tout à la fois, elle réserva la constitution aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés à la suite d'un amendement du Gouvernement contre l'avis du Sénat, et frappa la fiducie d'une nullité d'ordre public lorsqu'elle "procède d'une intention libérale au profit du bénéficiaire". Cette nullité se doublait d'une sanction fiscale.

D– Réformes ultérieures – Perçue comme un ballon d'essai, la loi de 2007 fut modifiée à quatre reprises dans les deux années qui suivirent.

Nous ne retiendrons ici que la réforme opérée par loi n° 2008-776 du 4 août 2008 qui a élargi le domaine d'application de la fiducie. Désormais, toute personne, physique est admise à constituer une fiducie (par abrogation de C. civ., art. 2014), sans pour autant que le verrou de l'interdiction de la fiducie-libéralité soit levé.

II- Sources de la prohibition

La prohibition actuelle résulte de quatre dispositions et présente une double nature civile et fiscale.

A - L'article 2013 du Code civil dispose: « *Le contrat de fiducie est nul s'il procède d'une intention libérale au profit du bénéficiaire. Cette nullité est d'ordre public.* »

B - L'article 792 bis du CGI prévoit « *Lorsqu'il est constaté une transmission dans une intention libérale de biens ou droits faisant l'objet d'un contrat de fiducie ou des fruits tirés de l'exploitation de ces biens ou droits, les droits de mutation à titre gratuit s'appliquent sur la valeur des biens, droits ou fruits ainsi transférés, appréciée à la date de ce transfert. Ils sont liquidés selon le tarif applicable entre personnes non parentes mentionné au tableau III de l'article 777. Pour l'application des dispositions mentionnées au premier alinéa, l'intention libérale est notamment caractérisée lorsque la transmission est dénuée de contrepartie réelle ou lorsqu'un avantage en nature ou résultant d'une minoration du prix de cession est accordé à un tiers par le fiduciaire dans le cadre de la gestion du patrimoine fiduciaire. Dans ce dernier cas, les droits de mutation à titre gratuit s'appliquent sur la valeur de cet avantage* »⁷.

C - L'article 1729, c. du CGI ajoute :« *Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de :*

⁶ La loi n° 2007-211 du 19 février 2007

⁷ Pour mémoire, le tarif applicable entre non-parents est de 60 %.

a. 40 % en cas de manquement délibéré ;

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;

c. 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou en cas d'application de l'article 792 bis. »

D-Enfin pour faire bonne mesure l'article L. 64 C du LPF dispose:

« Sans préjudice de la sanction de nullité prévue à l'article 2013 du Code civil, les contrats de fiducie consentis dans une intention libérale au sens de l'article 792 bis du CGI (...) ne peuvent être opposés à l'administration, qui est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse ».

III- Critique des arguments invoqués au soutien de la prohibition

Si la volonté du législateur d'interdire la fiducie-transmission est claire, ses motivations sont parfois plus difficiles à cerner. Selon les commentateurs, les différents arguments de nature essentiellement civile qui ont été avancés lors des débats parlementaires pourraient masquer une suspicion plus profonde de nature fiscale.

L'interdiction de la fiducie-libéralité a suscité de sévères critiques en doctrine⁸.

A-La fiducie-libéralité serait inutile

Premier argument : la réforme des successions opérée par la loi du 23 juin 2006⁹ a doté les personnes physiques d'outils efficaces pour organiser leur planification successorale et leur gestion patrimoniale, ce qui rend inutile la fiducie-libéralité¹⁰.

Sont notamment cités:

- la création du mandat à effet posthume¹¹, "variété de fiducie-gestion à cause de mort"¹²;
- la libéralisation des libéralités graduelles¹³ et résiduelles¹⁴.

Le législateur a donc considéré en 2007 que les nouveaux outils juridiques qui venaient d'être créés ou renouvelés par la réforme du droit des successions étaient suffisants. A l'épreuve des faits et avec le recul de quelques années d'application, cette appréciation semble discutable. Si des progrès ont certes été enregistrés depuis 2007, les outils à la disposition du de cujus qui souhaite organiser la gestion du patrimoine pour le compte de ses héritiers n'en demeurent pas moins insuffisants ou fragiles dans un certain nombre d'hypothèses :

-Le mandant à effet posthume doit être justifié par un intérêt sérieux et légitime¹⁵ qui peut donner matière à contestation¹⁶, et est d'une durée très limitée¹⁷. Le mandataire ne peut réaliser que des actes

⁸ Fr. Tripet, La prohibition de la fiducie-libéralité, Pourquoi une telle démesure ? : Gaz. Pal. 2006, n° 3092 s.

⁹ loi n° 2006-728.

¹⁰ P. Clément, Sénat, séance du 17 oct. 2006 ; JO Sénat CR 18 oct. 2006, p. 6694 ; X. de Roux, Rapport AN, 1^{er} févr. 2007, n° 3655, p. 11 et s.

¹¹ C. civ., art. 812 à 812-7.

¹² M. Grimaldi, Présentation de la loi du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités : D. 2006, p. 2551 s., spécialement n° 4 in fine.

¹³ C. civ., art. 1048 à 1056.

¹⁴ C. civ., art. 1057 à 1061.

¹⁵ C. civ 812-1-1.

¹⁶ CASS. civ 1, 10 juin 2015, n°14-10.377 et 14-12.553, Delarue.

conservatoires ou d'administration. Plus grave, le dispositif est fondé sur la fiction d'un mandat qui ne retire pas aux héritiers le droit d'intervenir eux-mêmes et de vendre le bien... faisant ainsi tomber le mandat¹⁸. Celui-ci ne devient plus efficace qu'au moyen d'une ingénierie complémentaire qui peut consister pour le de cujus à loger de son vivant les actifs dans une SAS dont les statuts comportent une clause d'inaliénabilité et faire porter le mandat à effet posthume sur les actions de la société.

-Les donations graduelles et résiduelles n'ont connu qu'un succès très limité en pratique et ne semblent avoir été mises en œuvre que dans de rares hypothèses. En outre ce dispositif est plus adapté pour assurer un retour des biens lors du décès du premier bénéficiaire au profit du second gratifié, plutôt que pour organiser une gestion pour le compte de ce dernier par le premier bénéficiaire.

- Enfin la solution traditionnelle consistant pour le de cujus à créer une société civile comme véhicule de gestion des actifs placé sous le contrôle d'un gérant de confiance irrévocable, se révèle parfois délicate à mettre en œuvre. Il est notamment difficile au regard de l'intérêt social de prévoir dans les statuts les conditions dans lesquelles le gérant sera autorisé à délivrer des fonds en capital ou en revenus aux héritiers-associés en fonction de leurs besoins personnels.

Dans toutes ces hypothèses la fiducie-libéralité apparaît comme une technique plus efficace qui permettrait d'isoler les biens successoraux dans un patrimoine d'affectation, à l'abri des créanciers, et sous la gestion d'un fiduciaire qui disposerait de pouvoirs suffisamment étendus et souples, fixés par le constituant, pour pouvoir gérer le patrimoine à long terme et satisfaire les besoins personnels des bénéficiaires.

B-La fiducie-libéralité pourrait favoriser un contournement des règles du droit des successions

La prohibition de la fiducie-libéralité aurait aussi pour objet d'éviter que la fiducie ne soit utilisée pour contourner les règles d'ordre public du droit des successions, notamment celles de la réserve héréditaire¹⁹, ou de détourner celles, récemment modifiées, relatives aux libéralités et à la dévolution successorale²⁰. Le sénateur de Richemont indique ainsi très clairement dans son rapport « Cette interdiction permettra d'éviter que la fiducie soit utilisée dans le seul but de détourner les règles relatives aux libéralités et à la dévolution successorale ».

L'argument convainc difficilement.

-Postuler le risque d'un usage abusif pour refuser de créer un dispositif juridique paraît excessif. Par nature toute règle est potentiellement susceptible d'être détournée et le système juridique français dispose déjà de dispositifs plus souples et généraux comme l'abus de droit ou la fraude pour déjouer l'usage contre nature des dispositifs juridiques. Par ailleurs les cas d'abus demeurent heureusement exceptionnels, alors que l'interdiction de principe prive tous les intéressés de la possibilité de recourir à un instrument juridique pourtant utile.

-Certains droits étrangers admettent la fiducie alors même qu'ils connaissent des dispositifs équivalents à la réserve héréditaire et semblent pour certains être parvenus à les conjuguer harmonieusement (Louisiane). Le droit français connaît déjà des situations similaires où il a du trouver un équilibre entre la protection de la réserve et un dispositif qui fait sortir les biens du patrimoine successoral du de cujus (par exemple en matière de contrats d'assurance vie). L'avant-projet de loi de 1992 proposait d'ailleurs un système assez abouti permettant de retraiter le transfert fiduciaire comme une libéralité rapportable.

¹⁷ En principe une durée maximale de deux ans, portée à cinq ans si elle justifiée par l'inaptitude ou l'âge des héritiers, ou la nécessité de gérer des biens professionnels- C. civ. 812-1-1.

¹⁸ Cass. civ 1, 12 mai 2010, Bull. civ. I, n°117.

¹⁹ P. Clément, Sénat, séance 17 oct. 2006 : JO Sénat CR 18 oct. 2006, p. 6694.

²⁰ H. de Richemont, Rapport Sénat, 11 oct. 2006, n° 11, p. 48.

C- Raison implicite : la crainte d'une évasion fiscale

Il semble surtout que la crainte principale émanait de l'administration qui redoutait que la fiducie ne soit utilisée par certains à des fins d'évasion fiscale en matière de droits de mutation à titre gratuit, et qu'elle soit la cause principale de l'interdiction de la fiducie-libéralité. Bien que cela n'apparaisse pas aussi nettement dans les travaux parlementaires les différentes sanctions fiscales extrêmement lourdes édictées par les articles 792 bis et 1729-c du CGI, et L 64 C du LPF ne laissent guère de doute à cet égard.

Ici également l'argument peut aujourd'hui se discuter . Le Code général des impôts permet désormais à l'administration de taxer des mécanismes équivalents en matière de droits de mutation à titre gratuit que ce soit la délivrance des capitaux décès dans les contrats d'assurance vie²¹, ou surtout les transmissions à titre gratuit réalisées par l'intermédiaire des trusts²².

IV-Proposition

Désormais au vu de nombreux arguments, il nous semble nécessaire de réévaluer l'opportunité d'une levée maîtrisée de la prohibition de la fiducie-libéralité.

Il semble en effet possible de donner son plein essor à un outil juridique qui reste actuellement sous-utilisé, sans porter atteinte aux principes fondamentaux du droit des successions, ni aux recettes budgétaires. Pour ce faire, il est proposé de lever totalement la prohibition, en instituant des mécanismes permettant de retraiter au plan juridique et fiscal comme une libéralité, au plus tard au décès du constituant, le transfert au profit des bénéficiaires lorsqu'il a eu lieu à titre gratuit.

Au plan juridique : il nous semble possible de proposer une solution inspirée de l'avant-projet de loi de 1992 sous réserve de quelques ajustements.

Ce projet²³ posait les principes et modalités suivants :

-principe : La fiducie ne peut porter atteinte à la réserve héréditaire des héritiers. Si elle bénéficie à un tiers, elle est limitée à la quotité disponible et réductible en valeur pour l'excédent. Lorsque le bénéficiaire est un héritier réservataire elle ne peut aboutir à grever d'une charge sa part réservataire.

-modalités de traitement successoral :

.Les biens et valeurs capitalisées dans le trust lors du décès du constituant sont réunis fictivement aux biens successoraux existant au décès pour vérifier le respect de la réserve héréditaire. Ils s'imputent sur le disponible.

.En principe ils sont retenus pour leur état et leur valeur au jour du décès sous déduction de l'éventuel passif fiduciaire. Par exception, lorsque le bénéficiaire a reçu les biens du vivant du constituant, ils sont retenus dans leur état à cette date et pour leur valeur au jour du décès (sauf en cas de vente par le bénéficiaire antérieure au décès du constituant, auquel cas est retenue la valeur à cette dernière date sauf subrogation du prix dans de nouveaux biens).

Ces principes semblaient de nature à permettre d'assurer une protection efficace des héritiers réservataires sous réserve de quelques ajustements techniques proposées par la doctrine ²⁴ pour améliorer sa coordination avec les principes généraux du droit des successions (certaines de ces

²¹ CGI 757 B et 990 I.

²² CGI 752, et 792-0 bis.

²³ Cf annexe.

²⁴ M GRIMALDI La fiducie : réflexions sur l'institution et sur l'avant-projet de loi qui la consacre- Defrénois 1991, p.897 et P. 961 et s.

observations devant elles aussi être réévaluées compte tenu de l'évolution du droit des successions intervenue depuis).

Options possibles : l'avant projet de 1992 retenait notamment comme principe d'éviter que la part réservataire des descendants ne puisse être grevée d'une charge résultant de la fiducie. Autrement dit seule la quotité disponible pouvait être engagée.

Il nous semble que plusieurs options ont possibles sur cette question :

-Il est d'abord envisageable de conserver ce principe qui est de nature à satisfaire les partisans d'un droit absolu à la réserve. Mais il faut être conscients qu'on limitera ainsi fortement le potentiel d'utilisation et l'efficacité de la fiducie dans de nombreuses hypothèses, car fréquemment les biens que le constituant souhaitera protéger représenteront une part majeure de son patrimoine et ne seront pas divisibles (entreprise, ou grande propriété à caractère historique)²⁵.

-Il nous semble aussi envisageable d'aller plus loin. En effet la réforme de 2006 a admis que la part réservataire puisse être grevée d'un mandat à effet posthume ou d'une libéralité graduelle ou résiduelle sous certaines conditions. Mais on entame alors incontestablement le principe selon lequel la réserve héréditaire doit être transmise à l'héritier libre de toutes charges.

Différents degrés sont possibles dans cette hypothèse:

. soit admettre que la fiducie puisse porter le cas échéant sur l'intégralité de la part de réserve sans limite de quotité ni de durée,

. ou bien réserver cette hypothèse à des conditions particulières telles que l'accord de l'héritier bénéficiaire (comme en matière de RAAR), ou pour une durée plus réduite que celle maximum applicable à une fiducie en général(99 ans), ou encore exiger la justification d'un intérêt particulier.

Au plan fiscal :

Il semble possible de s'inspirer partiellement de l'article 792-0 bis du CGI qui règlemente la taxation des transmissions opérées au profit des bénéficiaires de trusts. Ce dispositif est toutefois assez complexe puisqu'il distingue :

- **les transmissions pouvant être qualifiées de donations ou de successions** : la valeur nette des biens et droits capitalisés dans le trust est alors soumise aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté entre le constituant et le bénéficiaire.

- **de celles qui ne peuvent l'être**. Au sein de ces dernières une nouvelle distinction est opérée entre les hypothèses où :

. La part des bénéficiaires peut être déterminée au décès du constituant : elle est taxée comme dans le cas qui précède.

. Si la part de chacun des bénéficiaires, descendants du constituant, ne peut être identifiée individuellement : la taxation a lieu au taux de 45% sur l'ensemble des biens.

. Dans les autres cas : la taxation a lieu au taux de 60%.

Il nous semble possible d'envisager une règle similaire mais plus simple consistant à taxer la valeur des droits des bénéficiaires, évaluée au décès du constituant en fonction de leur lien de parenté et ce, que les biens mis en fiducie leur soient transmis effectivement à ce moment en sortant de la fiducie, ou qu'ils y demeurent pour y être gérés ensuite à leur profit.

Les droits seraient acquittés par le fiduciaire pour le compte des bénéficiaires.

²⁵ Pour mémoire la quotité disponible est de :1/2 lorsque le de cujus à un enfant, 1/3 lorsqu'il a deux enfants, 1/3 lorsqu'il a trois enfants ou plus.

ANNEXES :

Annexe I : Dispositions extraites de l'avant- projet de loi sur la fiducie de 1991 :

Article 1100-2

La fiducie ne peut porter atteinte aux droits des héritiers réservataires. Si, lors du décès du constituant, la valeur des biens et droits transférés au fiduciaire excède la quotité disponible, la fiducie est réduite suivant les règles applicables aux donations entre vifs, sous les particularités qui suivent.

Article 1100-3

La valeur des biens et droits transférés au fiduciaire s'impute sur la quotité disponible de la succession du constituant.

Article 1100-4

Pour l'application de l'article 922 du présent Code, il est tenu compte, après en avoir déduit les dettes, de la valeur et de l'état des biens fiduciaires au jour du décès du constituant s'ils n'ont pas été transférés aux bénéficiaires. Pour les biens transférés aux bénéficiaires, il est tenu compte de leur état au jour de ce transfert et de leur valeur au jour du décès du constituant. Si les biens ont été aliénés par les bénéficiaires, il est tenu compte de leur valeur à l'époque de l'aliénation et, s'il y a eu subrogation, de la valeur des nouveaux biens au jour du décès du constituant.

Article 1100-5

Pour l'application de l'article 923 du présent Code, il est tenu compte de la date du transfert pour les biens transférés aux bénéficiaires et de la date du décès du constituant pour les biens non encore transférés aux bénéficiaires.

Article 1100-6

L'action en réduction est exercée, selon le cas, contre le fiduciaire et contre les bénéficiaires. [Dans tous les cas, la réduction ne peut être qu'en valeur.

Annexe II : article 792-0 bis du CGI

« I. — 1. Pour l'application du présent code, on entend par trust l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un Etat autre que la France par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé.

2. Pour l'application du présent titre, on entend par constituant du trust soit la personne physique qui l'a constitué, soit, lorsqu'il a été constitué par une personne physique agissant à titre professionnel ou par une personne morale, la personne physique qui y a placé des biens et droits.

II. — 1. La transmission par donation ou succession de biens ou droits placés dans un trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés est, pour la valeur vénale nette des biens, droits ou produits concernés à la date de la transmission, soumise aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté existant entre le constituant et le bénéficiaire.

2. Dans les cas où la qualification de donation et celle de succession ne s'appliquent pas, les biens, droits ou produits capitalisés placés dans un trust qui sont transmis aux bénéficiaires au décès du constituant sans être intégrés à sa succession ou qui restent dans le trust après le décès du constituant sont soumis aux droits de mutation par décès dans les conditions suivantes :

a) Si, à la date du décès, la part des biens, droits ou produits capitalisés qui est due à un bénéficiaire est déterminée, cette part est soumise aux droits de mutation par décès selon le lien de parenté entre le constituant et le bénéficiaire ;

b) Si, à la date du décès, une part déterminée des biens, droits ou produits capitalisés est due globalement à des descendants du constituant, cette part est soumise à des droits de mutation à titre gratuit par décès au taux applicable à la dernière tranche du tableau I de l'article 777 ;

c) La valeur des biens, droits ou produits capitalisés placés dans le trust, nette des parts mentionnées aux a et b du présent 2, est soumise à des droits de mutation à titre gratuit par décès au taux applicable à la dernière tranche du tableau III du même article 777.

Sans préjudice de l'application de l'article 784 à ces droits ainsi qu'aux droits de mutation à titre gratuit mentionnés au 1 du présent II en cas de transmission par donation, la perception des droits de mutation par décès mentionnés au même 1 et au a du présent 2 est effectuée en ajoutant la valeur des biens, droits et produits qu'ils imposent à celle des autres biens compris dans la déclaration de succession pour l'application d'un tarif progressif et pour le calcul des abattements et réductions édictés par les articles 779 et 780.

Les droits de mutation à titre gratuit mentionnés aux b et c du présent 2 sont acquittés et versés au comptable public compétent par l'administrateur du trust dans les délais prévus à l'article 641, à compter du décès du constituant. A défaut et dans le cas où l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ou n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement, les bénéficiaires du trust sont solidairement responsables du paiement des droits.

Par exception, lorsque l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ou lorsque le trust a été constitué après le 11 mai 2011 et que, au moment de la constitution du trust, le constituant était fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B, les droits de donation et les droits de mutation par décès sont dus au taux applicable à la dernière tranche du tableau III de l'article 777.

3. Le bénéficiaire est réputé être un constituant du trust pour l'application du présent II, à raison des biens, droits et produits capitalisés placés dans un trust dont le constituant est décédé à la date de l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 et à raison de ceux qui sont imposés dans les conditions prévues aux 1 et 2 du même II et de leurs produits capitalisés. »