

Trusts

224 Le prélèvement *sui generis* sur les trusts : le jeu des qualifications face au mur des conventions fiscales

Solution. – La Cour de cassation reproche à la cour d'appel de Paris de ne pas avoir recherché si la convention fiscale franco-canadienne s'appliquait au prélèvement *sui generis* prévu à l'article 990 J du CGI, mis à la charge des administrateurs de trusts, et en particulier de n'avoir pas recherché si ce prélèvement institué après la date de signature de la Convention constituait un impôt analogue à ceux qu'elle vise. Elle renvoie l'affaire devant la cour d'appel de Paris.

Impact. – Cette décision met en lumière l'une des nombreuses difficultés d'interprétation de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 créant un régime fiscal spécifique des trusts étrangers (L. n° 2011-900, 29 juill. 2011 : JO n° 175, 30 juill. 2011, texte n° 1).

Au cas particulier l'incertitude relativement à la qualité de redevable du prélèvement *sui generis*, attribuée par l'Administration à la personne constituante (ou réputée constituante) d'un trust, soumise à l'ISF/IFI, alors que c'est au trustee de s'acquitter de ce prélèvement lorsque les actifs trustaux n'ont pas été déclarés au titre de ces impôts, pose sans la résoudre, la question déterminante de l'application des conventions fiscales en matière de prélèvement *sui generis*.

Cass. com., 11 févr. 2026, n° 23-14.305, note O. Belmin, M. Naudin et J.-M. Tirard

Décision antérieure : CA Paris, pôle 5, ch. 10, 6 févr. 2023, n° 21/10189

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 6 février 2023), M^{me} [W], résidente française, a déposé des déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) qui ont fait l'objet d'un contrôle sur pièces. Au cours de ce contrôle, M^{me} [W] a admis avoir constitué, en 1986, un trust de droit canadien dénommé Oscar II, composé d'avoirs financiers.

2. Le 31 juillet 2017, soutenant qu'à défaut d'avoir été déclarés par M^{me} [W] au titre de l'ISF en application des articles 885 G ter et 750 ter du code général des impôts, ces avoirs devaient être soumis au prélèvement prévu à l'article 990 J de ce code au tarif le plus élevé mentionné à l'article 885 U, 1, du même code, l'administration fiscale a notifié à M. [T], en sa qualité d'administrateur du trust Oscar II, une proposition de rectification portant rappel d'impositions pour les années 2012 à 2015.

3. Après le rejet de sa réclamation contentieuse, M. [T] a assigné l'administration fiscale en décharge des impositions mises en recouvrement.

Examen des moyens

Sur le premier moyen, pris en sa deuxième branche

Énoncé du moyen

4. L'administration fiscale fait grief à l'arrêt de dire non fondés les rappels effectués par le directeur régional des finances publiques d'Île-de-France et de Paris à l'encontre de M. [T], alors « que, outre les impôts actuels visés à son article 2, paragraphe 3, la Convention fiscale franco-canadienne du 2 mai 1975 est également applicable aux impôts de nature identique ou analogue

qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient à ces impôts actuels ou qui les remplaceraient ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a fait application des stipulations de la Convention fiscale franco-canadienne sans rechercher si le prélèvement *sui generis* constituait un impôt identique ou analogue, s'ajoutant ou remplaçant un impôt actuel ; qu'en se déterminant de la sorte, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 2 de la Convention fiscale franco-canadienne du 2 mai 1975 ».

Réponse de la Cour

Vu les articles 2 et 3, § 2, de la Convention entre la France et le Canada tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 2 mai 1975 (la Convention) et l'article 990 J, I, du code général des impôts :

5. Le premier de ces textes dispose :

« 1. La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des États contractants, quel que soit le système de perception.

2. Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers et immobiliers, les impôts sur le montant des salaires payés par les entreprises ainsi que les impôts sur les plus-values.

3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont notamment :

a) En ce qui concerne le Canada, les impôts qui sont perçus par le Gouvernement du Canada en vertu de la loi de l'impôt sur le revenu (ci-après dénommés " impôt canadien ") ;

b) En ce qui concerne la France, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe sur les salaires (régie par les dispositions de la Convention applicables, suivant les cas, aux bénéficiaires des entreprises ou aux revenus des professions indépendantes), l'impôt de solidarité sur la fortune, et toute retenue à la source, tout précompte ou avance décomptés sur ces impôts (ci-après dénommés " impôt français ").

[...]

5. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des États contractants se communiquent les modifications importantes apportées à leurs législations fiscales respectives ».

6. Selon le deuxième de ces textes, pour l'application de cette Convention, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. Le sens attribué à un terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévaut sur tout autre sens attribué à ce terme ou expression par les autres branches du droit de cet État.

7. Selon le troisième de ces textes, les personnes physiques constituants ou bénéficiaires d'un trust défini à l'article 792-0 bis sont soumises à un prélèvement fixé au tarif le plus élevé mentionné au 1 de l'article 977.

8. Pour accueillir la demande de décharge des impositions mises en recouvrement, l'arrêt retient que, le trust étant considéré comme une personne aux termes de l'article 3, paragraphe 2, de la Convention, les biens qu'il comporte sont imposables au Canada en application de l'article 22, paragraphe 6, de cette Convention. Il ajoute que la taxation des actifs du trust Oscar II au Canada

et de ces mêmes actifs en France contre M. [T] en qualité de trustee constituerait une double imposition contraire à la Convention.

9. En se déterminant ainsi, sans rechercher, comme il lui incombait, si la Convention s'appliquait au prélèvement sur les trusts prévu à l'article 990 J du code général des impôts, et, en particulier, si ce prélèvement, institué après la date de la signature de la Convention, constituait un impôt de nature identique ou analogue à ceux qu'elle vise, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision.

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs, la Cour :

CASSE ET ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 6 février 2023, entre les parties, par la cour d'appel de Paris ;

Remet l'affaire et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant cet arrêt et les renvoie devant la cour d'appel de Paris autrement composée ;

NOTE

1 - Les faits. – Madame X, résidente fiscale de France, a constitué en 1986, date à laquelle elle n'était pas encore résidente de ce pays, un *trust* irrévocable et discrétionnaire, régi par le droit d'une province canadienne, dénommé « Oscar II ». L'actif de ce *trust* est exclusivement composé d'avoirs financiers non situés en France.

À l'issue d'un contrôle sur pièce portant sur ses déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), le service vérificateur a estimé que Madame X aurait dû déclarer les avoirs dudit *trust* dans le cadre de ses déclarations d'ISF.

Faute pour la contribuable de les avoir déclarés, le service a considéré que ces avoirs auraient dû être soumis au prélèvement *sui generis* prévu à l'article 990 J du CGI. Le 31 juillet 2017, une proposition de rectification a été adressée à l'administrateur du *trust* (« trustee »), personne physique résidente du Canada, au titre dudit prélèvement pour les années 2012 à 2015. Cette proposition a été suivie de l'émission d'un avis de mise en recouvrement le 25 janvier 2018.

À la suite du rejet par l'administration fiscale de sa réclamation contentieuse, le trustee a saisi la juridiction judiciaire aux fins d'obtenir la décharge des impositions mises à sa charge.

2 - Procédure. – Par un jugement du 5 mars 2021, le TGI de Paris a débouté le trustee de ses prétentions, en faisant droit à l'argumentation de l'administration fiscale selon laquelle le redevable « légal » du prélèvement *sui generis* est (nous y reviendrons, V. *infra*) la constituante du *trust*, résidente fiscale de France au cours des années en litige. En conséquence, selon les premiers juges, seul le droit interne français avait vocation à s'appliquer sans qu'il y ait lieu de se référer à la convention fiscale conclue entre la France et le Canada le 2 mai 1975 (la Convention). Le jugement ajoutait que l'imposition en litige n'était en toute hypothèse pas couverte par la Convention.

Par un arrêt du 6 février 2023, la cour d'appel de Paris infirme ce jugement (CA Paris, 6 févr. 2023, n° 21/10189). La cour d'appel retient – dans cet ordre – que le trustee est « considéré comme une personne selon les termes de l'article 3.2 de la convention franco-canadienne », qu'en vertu des stipulations de la Convention « seul le Canada peut imposer les actifs du trust Oscar II » et enfin que la « taxation des actifs du trust au Canada et la taxation de ces mêmes actifs en France contre M. X, en sa qualité de trustee constituerait une double imposition ».

L'administration fiscale s'est pourvue en cassation contre cet arrêt.

Par une décision rendue le 11 février 2026, objet du présent commentaire, la Cour de cassation casse et annule l'arrêt d'appel au motif exclusif que la cour d'appel s'est prononcée en faveur de l'application de la Convention sans rechercher si le prélèvement *sui generis* constituait bien un impôt de nature identique ou analogue à ceux visés à l'article 2 de ladite Convention (Cass. com., 11 févr. 2026, n° 23-

14.305). Faute d'avoir effectué cette analyse, la cour d'appel aurait, selon la Haute Juridiction, privé sa décision de base légale.

Les interrogations soulevées par l'institution en 2011 du prélèvement *sui generis* dépassent amplement la seule question de savoir s'il s'agit d'une imposition sur la fortune couverte par les stipulations d'une convention fiscale, au cas particulier celle conclue en matière d'impôts directs entre la France et le Canada le 2 mai 1975 (modifiée pour la dernière fois par avenant le 2 février 2010).

L'arrêt commenté mérite une analyse plus globale de la nature du prélèvement *sui generis* et des questions que soulève la rédaction de l'article 990 J du CGI.

1. Caractéristiques du prélèvement *sui generis* et incertitudes entourant son application

3 - Le prélèvement *sui generis* est un impôt spécifiquement conçu pour sanctionner le défaut de déclaration à l'ISF/IFI d'actifs placés dans un *trust* par le constituant ou bénéficiaire réputé constituant. Institué par la loi n° 2011-900 de finances rectificatives pour 2011, l'article 990 J du CGI a été modifié par la suite à trois reprises sans que ces différents changements n'aient modifié ses traits essentiels, hormis un élargissement de la liste des *trusts* exonérés et l'adaptation rendue nécessaire par l'introduction de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) en lieu et place de l'ISF (L. fin. rect. 2011, n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 14 : Dr. fisc. 2011, n° 30-34, comm. 461).

Aux termes des dispositions de l'article 990 J du CGI dans sa version initiale de 2011, « *I.-Les personnes physiques constituants ou bénéficiaires d'un trust défini à l'article 792-0 bis sont soumises à un prélèvement fixé au tarif le plus élevé mentionné au 1 du I de l'article 885 U.* ».

L'avant-dernier paragraphe du même texte prévoit par ailleurs que « *La consistance et la valeur des biens, droits et produits capitalisés placés dans le trust sont déclarées et le prélèvement est acquitté et versé au comptable public compétent par l'administrateur du trust au plus tard le 15 juin de chaque année. À défaut, le constituant et les bénéficiaires, autres que ceux mentionnés aux a et b du présent III, ou leurs héritiers sont solidairement responsables du paiement du prélèvement [...]* ».

Dès son entrée en vigueur, ce texte a soulevé des interrogations en raison de la décorrélation instituée entre la personne physique soumise à cette taxe qualifiée par l'Administration de « redevable légal », à savoir le constituant ou le bénéficiaire réputé constituant, et sa mise à la charge du trustee en tant que modalité de recouvrement.

L'objectif d'efficacité budgétaire ayant présidé à la rédaction de ce texte ne fait aucun doute. L'exposé des motifs sous l'article concerné du projet de loi, expose précisément que « *le présent article propose de [...] créer une règle de taxation sui generis du constituant et des bénéficiaires sur l'ensemble des biens, droits ou produits capitalisés composant le trust. Ce prélèvement serait dû, au taux de 0,50 % prévu pour l'ISF, par les bénéficiaires du trust et le constituant et il serait acquitté et versé au comptable public compétent par le trustee. En cas de défaillance du trustee, le constituant et les bénéficiaires seraient solidairement responsables du paiement de l'impôt* » (V. Projet de loi de finances rectificative pour 2011, rapp. n° 3503, p. 167).

La lettre du texte ne souffre d'aucune ambiguïté : ce sont bien les personnes physiques constituante(s) ou bénéficiaire(s) du *trust* qui y sont « *soumises* ».

La doctrine administrative (BOI-PAT-ISF 30-20-30, 16 oct. 2012, § 170. – Formulation inchangée dans le BOFiP BOI-PAT-IFI-20-20-30-20, 8 juin 2018, § 150, à la suite de l'entrée en vigueur de l'IFI) le confirme expressément : « *Les redevables légaux du prélèvement sur les trusts sont les constituants d'un trust et les bénéficiaires réputés*

constituants ». Nous attirons à ce sujet l'attention du lecteur sur le fait que le texte de loi vise les bénéficiaires au sens large, là où la doctrine administrative précise qu'il doit s'agir des bénéficiaires réputés constituants. Le Conseil d'État a validé cette lecture de l'Administration, estimant en substance que ce commentaire n'ajoutait pas à la loi mais corrigeait une imprécision du texte (CE, 8^e et 3^e ch., 11 déc. 2020, n° 442320, Sté Sequent LLC (North America) : JurisData n° 2020-020624 ; Dr. fisc. 2021, n° 18, comm. 237, concl. K. Ciavaldini ; RJF 3/21, n° 324).

Cette circonstance n'a pas manqué de soulever des réactions dès l'entrée en vigueur du texte, certains auteurs estimant que c'est en réalité le *trustee* qui aurait dû être considéré comme le redevable du prélèvement pour deux raisons essentielles (V. B. Gouthière, *Trusts étrangers* : BF 3/13, étude p. 149, § 36 : L'Administration « estime d'ailleurs [...] que les constituants d'un trust et les bénéficiaires réputés constituants en sont les « redevables légaux » [...], alors même que le prélèvement est liquidé et acquitté par l'administrateur du trust et que c'est ce dernier qui devrait plutôt en être considéré comme le redevable légal »).

Tout d'abord, c'est le *trustee* qui est tenu d'acquitter le prélèvement *sui generis*, lorsque cet impôt est dû, lors du dépôt de la déclaration annuelle de *trust*.

En l'absence de paiement du prélèvement, c'est à lui que l'administration fiscale, comme c'est le cas en l'espèce, réclamera le paiement dans la majorité des cas.

Le texte prévoit toutefois un mécanisme de solidarité au paiement de l'impôt, ce qui soulève les questions pratiques suivantes : À qui l'Administration doit-elle adresser les actes de procédures et *in fine* l'avis de mise en recouvrement (AMR) ? À quel titre les personnes concernées (constituant, bénéficiaire, *trustee*) sont-elles destinataires de ces actes ?

2. Redevable légal, débiteur principal et solidarité au paiement

4 - En l'espèce, nous comprenons qu'après avoir effectué un contrôle sur pièce portant sur les déclarations d'ISF de la constituante, résidente de France, l'Administration a adressé une proposition de rectification au seul *trustee* pour réclamer à ce dernier le paiement du prélèvement *sui generis* au titre des années 2012 à 2015. Par la suite, c'est logiquement au même *trustee* qu'elle notifie les AMR correspondants.

La question de la détermination du redevable du prélèvement et du/des destinataire(s) des actes de procédures et AMR n'est pas abordée par la décision de la Cour de cassation, et ne semble pas davantage avoir été discutée dans le cadre de l'arrêt d'appel du 6 février 2023 (Cass. com., 11 févr. 2026, n° 23-14.305. – CA Paris, 6 févr. 2023, n° 21/10189).

Le jugement du TGI du 5 mars 2021 retenait expressément que le redevable du prélèvement *sui generis* était la constituante du *trust* pour conclure, entre autres arguments, à l'inapplicabilité de la Convention franco-canadienne.

La cour d'appel de Paris semble s'être limitée à retenir à titre de postulat – sans toutefois le développer – que la « *taxation des actifs du trust* » s'effectue « *contre M. X, en sa qualité de trustee* », pour en tirer *ipso facto* la conséquence que la question de l'applicabilité de la Convention méritait d'être soulevée, avant de répondre finalement à cette question par l'affirmative.

La divergence de position entre le Tribunal et la Cour sur une question aussi essentielle illustre les difficultés soulevées par la rédaction de l'article 990 J du CGI, qui vise à garantir en toute circonstance l'application de la taxe et son recouvrement.

Du point de vue de la territorialité, l'application de la taxe est garantie en désignant un redevable « théorique » permettant l'application du droit interne et écartant donc l'application des conventions.

C'est dans cette logique que le premier alinéa de l'article 990 J dispose que les constituants ou les bénéficiaires réputés constituants (bénéficiaires « *réputés constituants* », comme le précise la doctrine administrative et le Conseil d'État, V. BF 3/13, étude p. 149, § 36, préc.) sont soumis au prélèvement ce qui permet à l'Administration de les traiter de « *redevables légaux* ».

Du point de vue du recouvrement de la taxe, le texte désigne un redevable « *de fait* » qui dispose des moyens de payer, et prévoit un mécanisme de solidarité au paiement.

C'est en effet le *trustee* qui est le débiteur principal du prélèvement. L'article 990 J du CGI ajoute que les constituants, les bénéficiaires (sans distinction) ou leurs héritiers en sont potentiellement codébiteurs, en tant que solidairement tenus au paiement.

5 - La position de l'administration fiscale se heurte à notre avis à une contradiction qu'aucune acrobatie terminologique ne peut dissimuler.

L'architecture de l'article 990 J est la suivante. Le *trustee* déclare l'existence du *trust* et la valeur des actifs, calcule le montant du prélèvement et s'en acquitte. C'est donc bien lui qui est le redevable de cet impôt. Le constituant n'intervient quant à lui qu'en dernier recours comme garant solidaire en cas de défaillance du *trustee*. Ce n'est donc pas lui qui est le redevable.

L'Administration prétend simultanément que le constituant est le « *redevable légal* » tout en étant « *solidairement responsable du paiement* ». Une telle construction est juridiquement artificielle. On ne peut être à la fois le débiteur principal d'une obligation et le garant solidaire de soi-même.

Le droit fiscal français ne connaît qu'une seule notion : celle de redevable, qui s'entend de celui qui est tenu de payer l'impôt. L'expression « *redevable légal* » distincte du redevable effectif est une invention lexicale créée pour les besoins de la cause.

Cette innovation sémantique a un objectif : créer artificiellement une dissociation entre celui qui paie et celui qu'on qualifie de redevable alors même que les deux qualités sont par définition indissociables. Le redevable est celui qui doit payer.

Le mécanisme de solidarité prévu par le texte démontre à lui seul l'incohérence de la position administrative. En règle générale, le mécanisme de solidarité permet à l'Administration de poursuivre une personne autre que le redevable principal pour garantir le recouvrement. C'est un mécanisme de garantie, pas d'identification du débiteur. Si le constituant était véritablement le redevable, la solidarité du *trustee* se comprendrait. Le gestionnaire garantirait la dette du propriétaire économique. Mais c'est l'inverse que prévoit le texte. Le constituant garantit la dette du *trustee*. Cette architecture révèle sans ambiguïté qui est le débiteur principal.

En définitive, qualifier le constituant de « *redevable légal* » tout en le désignant comme débiteur solidaire du *trustee* revient à affirmer qu'une personne se porte caution d'elle-même.

6 - Cette contradiction logique suffit à établir que la distinction n'a pas de fondement juridique mais n'a qu'une utilité technique, à savoir soustraire le prélèvement du champ d'application des conventions fiscales en le rattachant artificiellement à un résident français plutôt qu'au *trustee* étranger qui le paie effectivement.

Telle est l'analyse qu'a faite implicitement la cour d'appel en jugeant le *trustee* comme le redevable du prélèvement. C'est en ce sens que l'arrêt de la cour d'appel de Paris fait référence à la « *taxation des actifs du trust [...] contre M. X, en sa qualité de trustee* ».

En toute hypothèse, l'insécurité juridique résultant de cette situation n'est pas satisfaisante, et il serait bienvenu que la juridiction judiciaire se prononce de manière explicite sur ce point.

Soulignons enfin que cette question, essentielle, n'épuise pas les difficultés soulevées par le mécanisme de solidarité spécifiquement institué par l'article 990 J du CGI.

De manière générale, la solidarité au paiement s'accompagne en principe d'un devoir d'information des codébiteurs potentiels. Cette question avait très utilement été soulevée dès l'entrée en vigueur de la loi par certains auteurs (J.-P. le Gall, Le nouveau régime fiscal français des trusts : une copie à revoir : Dr. fisc. 2011, n° 48, étude 604, § 39, *in fine*) rappelant que la jurisprudence de la Cour de cassation exige la notification des actes de procédure à toutes les personnes qui peuvent être poursuivies en qualité de codébiteurs solidaires (pour une jurisprudence récente, V. Cass. com., 30 août 2023, n° 20-23.653 : Juris-Data n° 2023-014786 ; Dr. fisc. 2023, n° 35, act. 331).

La constatation d'un manquement de l'Administration à une telle obligation pourrait-elle constituer opportunément un argument de défense du contribuable, qu'il soit « *redevable légal* » ou « *codébiteur solidaire* » ?

3. Application de la convention fiscale franco-canadienne

7 - À la lumière de ce qui précède, l'arrêt de la cour d'appel, non censuré sur ce point par la Cour de cassation, a retenu qu'en l'espèce, un impôt français avait été mis à la charge de l'administrateur d'un trust canadien, et qu'il en résultait que la question de l'application de la Convention fiscale conclue entre la France et le Canada le 2 mai 1975 méritait d'être posée.

Cela soulevait deux sous-questions :

A. - Le trust est-il une personne au sens de la convention franco-canadienne ?

8 - Le trustee agissant au nom du trust, la question se posait de savoir si ce trust pouvait revendiquer l'application de ladite Convention.

Les stipulations de l'article 1 de la Convention énoncent qu'elle « *s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou de chacun des deux États* », et le 1.b de l'article 3 précise que « *le terme « personne » comprend [...] les fiducies [trusts]* ».

Le trust étant qualifié de personne au sens de la Convention, il est susceptible à ce titre d'en bénéficier sous réserve bien entendu de pouvoir être qualifié de résident du Canada au sens de l'article 4 qui prévoit, de manière classique, une condition d'assujettissement à l'impôt dans cet État. C'est le cas en l'espèce.

La portée de la décision d'appel sur ce point non censurée par la Cour, est particulièrement intéressante et à notre connaissance inédite, la convention franco-canadienne étant l'une des très rares conventions conclues par la France prévoyant la reconnaissance des trusts en tant que « *personnes* », tout au moins expressément.

B. - Le prélèvement *sui generis* est-il un « *impôt sur la fortune* » ou « *de nature identique ou analogue* » à l'impôt sur la fortune au sens de la convention fiscale franco-canadienne ?

9 - L'article 2 de la Convention prévoit que « *la présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des États contractants, quel que soit le système de perception* » (§ 1), étant précisé que « *sont considérés comme impôts [...] sur la fortune les impôts perçus [...] sur la fortune totale ou sur des éléments [...] de la fortune* ». Le 3, b de l'article 2 de la Convention

précise que cela inclut notamment, pour le cas de la France, l'impôt de solidarité sur la fortune.

De manière parfaitement classique, le 5 du même article précise que « *la Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient* ».

La question se posait donc de savoir si le prélèvement *sui generis* pouvait être qualifié d'impôt sur la fortune ou d'impôt de nature identique ou analogue, au sens de la convention franco-canadienne.

Dès l'entrée en vigueur de la loi, l'administration fiscale a anticipé la question en y répondant immédiatement par la négative. La doctrine de l'Administration commentant le dispositif institué par l'article 990 J du CGI énonce en effet que le prélèvement « *n'est pas couvert par les stipulations des conventions fiscales d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune conclues par la France* » (BOI-PAT-ISF 30-20-30, 16 oct. 2012, § 150. – Formulation inchangée dans le BOFIP BOI-PAT-IFI-20-20-30-20, 8 juin 2018, § 130, à la suite de l'entrée en vigueur de l'IFI).

Cette affirmation résiste-t-elle à l'analyse ? C'est précisément la question posée par la Cour de cassation, qui casse et annule l'arrêt rendu par la cour d'appel de Paris au motif qu'en faisant application de la Convention « *sans rechercher, comme il lui incombait, si la Convention s'appliquait au prélèvement sur les trusts prévu à l'article 990 J du code général des impôts, et, en particulier, si ce prélèvement, institué après la date de la signature de la Convention, constituait un impôt de nature identique ou analogue à ceux qu'elle vise, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision* ».

À titre de remarque préalable, la convention franco-canadienne n'est pas rédigée de façon à énumérer limitativement les impôts qu'elle vise, mais conserve au contraire la formulation des articles 1^{er} et 2 de la convention modèle, se référant de manière générale aux « *impôts sur la fortune* » entendus comme des « *impôts perçus [...] sur la fortune totale ou sur des éléments [...] de la fortune* », indépendamment de leur mode de perception. Elle vise en outre, comme énoncé précédemment, les impôts « *de nature identique ou analogue* ».

Les commentaires de l'OCDE sous l'article 2 du modèle de convention sont extrêmement succincts et ne sauraient apporter beaucoup de précisions sur ce qu'il conviendrait d'entendre par « *impôts sur la fortune* » ou « *impôts de nature identique ou analogue* ». Cela s'explique par le fait que la liste des impôts visés par une convention dépend de ce que les États déclarent et conviennent, que ces impôts et leurs évolutions relèvent de la souveraineté de chaque État contractant et qu'il incombe en définitive à chaque État de communiquer à l'autre les modifications significatives apportées à sa propre législation fiscale.

À ce sujet, la position de l'administration fiscale consistant à exclure le prélèvement *sui generis* du champ des conventions fiscales conclues par la France ne saurait évidemment être considérée comme valant décision de l'État français de notifier à sa contrepartie l'exclusion de ce prélèvement du champ de l'article 2 de la Convention.

Il revient donc à la cour d'appel de renvoi d'apprécier la nature du prélèvement à la lumière de ses caractéristiques propres, pour savoir si cet impôt est un « *impôts perçus [...] sur la fortune totale ou sur des éléments [...] de la fortune* » d'un résident de l'un des deux États, au cas particulier le trust canadien.

Il est évident que le prélèvement *sui generis* n'est pas identique à l'ISF (ou l'IFI désormais). S'il semble y avoir une identité de « *redevables légaux* » (le terme bénéficiaire doit être lu comme visant les « *bénéficiaires réputés constituants* », ainsi que le précisent la doctrine administrative et le Conseil d'État, V. BF 3/13, étude p. 149, § 36, préc.) à la lecture du texte, son application pratique met le prélèvement à la charge d'un redevable (le trustee) autre que celui de l'ISF/IFI (le constituant/bénéficiaire réputé constituant). Par ailleurs, les as-

siettes des taxes ne sont pas identiques, le prélèvement reposant en substance sur une assiette « brute » incluant certains biens exonérés de l'autre impôt (pour s'en tenir à l'ISF : biens professionnels, titres soumis à engagement de conservation, œuvres d'art, etc.). Enfin, les taux différents, le prélèvement prévoyant un taux fixe correspondant au taux marginal de l'ISF/IFI.

Bien entendu, cette circonstance ne saurait écarter le fait que le prélèvement *sui generis* puisse être un impôt sur la fortune ou de nature analogue à l'ISF, au cas d'espèce.

Bien au contraire, l'objet du prélèvement et ses caractéristiques militent, selon nous, pour qu'il soit qualifié comme tel.

Par son objet même, le prélèvement est conçu comme la sanction d'un manquement déclaratif en matière d'ISF/IFI, dont il est expressément le supplétif.

La doctrine de l'Administration, telle que rédigée dans sa version initiale en matière d'ISF, rappelle sans ambiguïté que le prélèvement « a pour principale finalité de sanctionner le défaut de déclaration au titre de l'ISF des biens ou droits placés dans un trust » (BOI-PAT-ISF 30-20-30, 16 oct. 2012, § 150) et qu'il « n'a vocation à s'appliquer que lorsque des biens, droits, ou produits placés en trust et effectivement taxables à l'ISF n'auront pas été régulièrement déclarés à l'administration au titre de l'ISF » (BOI-PAT-ISF 30-20-30, 16 oct. 2012, § 210).

10 - Il est donc conçu comme une alternative à l'ISF/IFI dont il prend le relais, de manière d'ailleurs plus sévère (assiette plus large et taux marginal), lorsque l'ISF n'est pas dûment déclaré et payé à raison d'actifs placés dans un *trust*. En outre, il peut également fonctionner comme un complément de l'ISF, lorsqu'une partie des biens du *trust* a été régulièrement déclarée par l'un des redevables de l'ISF. Dans un tel cas, le prélèvement ne viendra qu'en ajout, et ne s'appliquera qu'au titre de la fraction des biens du *trust* non régulièrement déclarés.

Les deux impôts fonctionnent donc clairement comme des impôts à la fois imbriqués et exclusifs l'un de l'autre (le BOFiP tel que modifié à la suite de l'entrée en vigueur de l'IFI ajoute d'ailleurs une « Remarque : Il n'y a donc jamais cumul du prélèvement et de l'IFI au titre des mêmes actifs », V. BOI-PAT-IFI-20-20-30-20, 30 mars 2022, § 200). C'est ce que soulignait dès l'origine le Rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale, évoquant « une assiette originale [du prélèvement] définie pour l'essentiel « en creux » de l'assiette régulièrement déclarée au titre de l'ISF » (V. Projet de loi de finances rectificative pour 2011, rapp. n° 3503, p. 178).

En ce sens, le prélèvement *sui generis* est à notre avis une imposition sur la fortune au sens de la convention franco-canadienne et – pour répondre à la question soulevée par la Cour de cassation – constitue un impôt de nature analogue à l'ISF, autour duquel il intervient comme « filet de sécurité ».

Si la cour d'appel de renvoi persiste dans cette analyse, en l'argumentant expressément dans sa décision, elle en tirera donc les conséquences en faisant application des stipulations de l'article 22, paragraphe 6 de la Convention prévoyant que les éléments de la fortune du *trust* (dont l'actif est semble-t-il constitué de liquidités et placements financiers) ne sont imposables qu'au Canada.

Ouri BELMIN,
avocat associé au sein du cabinet Tirard Naudin
Maryse NAUDIN,
avocat associé au sein du cabinet Tirard Naudin
et Jean-Marc TIRARD,
avocat associé au sein du cabinet Tirard Naudin

JURISCLASSEUR : Fiscal, fasc. 8075 et fasc. 7880, par F. Drach