RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-ISF-30-20-30-20121016
Date de publication : 16/10/2012
Date de fin de publication : 04/03/2015

PAT - Impôt de solidarité sur la fortune - Biens ou droits mis en Trust

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine
Impôt de solidarité sur la fortune
Titre 3 : Assiette
Chapitre 2 : Biens soumis à l'impôt
section 3 : Biens ou droits mis en Trust

Sommaire :

I. TAXATION DU PATRIMOINE COMPOSANT LE TRUST AU TITRE DE L'IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE
A. Exclusion de deux catégories de trust
B. Assiette et territorialité prévues par le droit interne
C. Incidence des conventions fiscales internationales
II. TAXATION DU PATRIMOINE COMPOSANT LE TRUST AU TITRE DU PRELEVEMENT SUI GENERIS
A. Exclusion de deux catégories de trusts
B. Redevables
C. Assiette
D. Exonération des biens, droits ou produits régulièrement déclarés à l'ISF ou en vertu de l'article 1649 AB du code général des impôts
E. Taux
III. RECOUVREMENT DU PRELEVEMENT SUI GENERIS
IV. OBLIGATIONS DECLARATIVES AU TITRE DES TRUSTS
A. Champ d'application de l'obligation déclarative
B. Modalités déclaratives et contenu des déclarations
1. Déclaration événementielle résultant du premier alinéa de l'article 1649 AB du CGI et précisée par l'article 344 G sexies de l'annexe III à ce code
2. Déclaration annuelle résultant du deuxième alinéa de l'article 1649 AB du CGI et précisée par l'article 344 G septies de l'annexe III à ce code
C. Sanction du non-respect des obligations déclaratives

1

Les dispositions relatives à l'imposition des biens ou droits placés dans un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), au prélèvement *sui generis* dû en cas de défaut de déclaration à l'ISF des avoirs placés dans un trust et aux obligations déclaratives, issues de l'article 14 de la première loi de

finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011), sont codifiées sous les articles 885 G ter du CGI, 990 J du CGI, 1649 AB du CGI, 1736 du CGI et 1754 du CGI. Les obligations déclaratives précitées sont précisées aux articles 344 G sexies de l'annexe III au CGI, 344 G septies de l'annexe III au CGI et 344 G octies de l'annexe III au CGI, issus du décret n° 2012-1050 du 14 septembre 2012 publié au Journal officiel du 15 septembre 2012.

Ces dispositions sont applicables à compter du lendemain de la publication au *Journal officiel* de la première loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-900 du 29 juillet 2011), soit le 31 juillet 2011. Leur application effective intervient donc pour la première fois pour l'ISF et le prélèvement *sui generis* dus au titre de l'année 2012.

10

Les solutions jurisprudentielles et la doctrine administrative en vigueur avant la publication de la première loi de finances rectificative pour 2011 précitée demeurent applicables pour l'appréciation des situations antérieures au 31 juillet 2011.

20

Pour plus de précisions sur la notion de trust, de constituant et de bénéficiaire, se reporter à BOI-DJC-TRUST.

30

I. TAXATION DU PATRIMOINE COMPOSANT LE TRUST AU TITRE DE L'IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE

A. Exclusion de deux catégories de trust

La loi prévoit expressément que les biens ou droits placés dans des trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du CGI, qui vise des organismes d'intérêt général, notamment à caractère caritatif, et dont l'administrateur est soumis à la loi d'un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, n'ont pas à figurer dans l'actif imposable à l'ISF.

40

En revanche, un trust pour lequel le constituant se réserverait, ou pourrait se réserver, par exemple à son profit ou à celui d'un tiers qui ne relèverait pas de l'article 795 du CGI, tout ou partie des revenus ou des biens ou droits mis en trust, ne relèverait pas de cette exclusion car la condition restrictive tenant au bénéficiaire ne serait pas satisfaite.

50

Par parallélisme avec le champ du prélèvement *sui generis* prévu à l'article 990 J du CGI, et sous réserve que leur administrateur soit soumis à la loi d'un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, il est admis que les biens ou droits placés dans des trusts constitués en vue de gérer les droits à pension acquis, au titre de leur activité professionnelle, par les bénéficiaires dans le cadre d'un régime de retraite mis en place par une entreprise ou un groupe d'entreprises (« trusts retraite ») n'ont pas à figurer dans l'actif imposable à l'ISF.

B. Assiette et territorialité prévues par le droit interne

60

L'article 885 G ter du CGI prévoit le rattachement des biens et droits placés dans un trust, y compris les produits capitalisés correspondants, au patrimoine du constituant (ou, le cas échéant, du ou des bénéficiaires devenus constituants à la suite du décès du constituant initial ou d'un précédent bénéficiaire réputé constituant et par détermination de la loi) pour leur valeur vénale nette au 1er janvier de l'année d'imposition et dans les mêmes conditions que les autres biens, notamment en ce qui concerne le champ d'application, les règles d'évaluation et les exonérations applicables en matière d'ISF.

70

Cette règle rend l'assiette de l'impôt indépendante du contenu de l'acte de trust et donc de la nature de ce dernier (notamment, révocable ou irrévocable, discrétionnaire ou non.). En présence de plusieurs bénéficiaires réputés constituants et en l'absence de répartition expresse de l'actif du trust dans l'acte de trust (« trust deed ») ou de ses éventuelles stipulations complémentaires annexes, l'actif du trust sera réputé réparti à parts égales entre chacun des bénéficiaires réputés constituants.

80

Compte tenu des règles de territorialité applicables prévues à l'article 750 ter du CGI, et sous réserve des conventions fiscales internationales (BOI-PAT-ISF-20-20) , sont taxés au titre de l'ISF :

- les biens ou droits placés dans un trust dont le constituant ou le bénéficiaire réputé constituant est résident fiscal de France, quel que soit le lieu de situation, en France ou à l'étranger, de ces biens ou droits ;

- les biens ou droits (à l'exception des placements financiers mentionnés à l'article 885 L du CGI) situés en France et placés dans un trust dont le constituant ou le bénéficiaire réputé constituant n'est pas résident fiscal de France.

90

Il est précisé que la taxation à l'ISF de ces biens ou droits placés en trust s'effectue suivant les règles de droit commun applicables en matière d'ISF (champ d'application, assiette, exonérations). Ainsi, notamment, les personnes physiques dont le patrimoine net excède le seuil d'assujettissement à l'ISF qui n'ont pas été domiciliées en France au cours des cinq années civiles précédant celle au cours de laquelle elles deviennent résidentes fiscales de France ne sont imposables au titre des biens ou droits placés en trust qu'à raison de ceux qui sont situés en France, et cela jusqu'au 31 décembre de la cinquième année qui suit celle au cours de laquelle elles ont établi en France leur domicile fiscal. Par ailleurs, les règles d'évaluation des biens ou droits et les dispositifs d'exonération (œuvres d'art, titres soumis à engagement de conservation, etc.) sont également applicables aux biens et droits placés en trust.

100

Il est rappelé que les placements financiers au sens de l'article 885 L du CGI précité comprennent l'ensemble des placements effectués en France par une personne physique et dont les produits de toute nature, excepté les gains en capital, relèvent ou relèveraient de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (BOI-RPPM-RCM).

Il s'agit notamment des dépôts à vue ou à terme en euros ou en devises, des comptes courants d'associés détenus dans une société ou une personne morale qui a en France son siège social ou le siège de sa direction effective, des bons et titres de même nature, obligations, actions et droits sociaux émis par une société ou une personne morale qui a en France son siège social ou le siège de sa direction effective, des contrats d'assurance vie ou de capitalisation souscrits auprès de compagnies d'assurance établies en France.

110

Cependant, ne sont pas considérés comme des placements financiers :

- les titres représentatifs d'une participation, permettant d'exercer une certaine influence dans la société (en pratique, sont présumés titres de participation, les titres représentant au moins 10 % du capital d'une entreprise, ce seuil étant apprécié d'une manière globale au niveau du trust) ;

- les actions ou parts détenues par des non-résidents dans une société ou personne morale française ou étrangère, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits réels immobiliers situés sur le territoire français, et cela à proportion de la valeur de ces biens ou droits par rapport à l'actif total de la société (second alinéa de l'article 885 L du CGI) ;

- les actions ou parts détenues directement ou indirectement à plus de 50% par des non-résidents dans des personnes morales ou organismes propriétaires d'immeubles ou de droits réels immobiliers situés en France (second alinéa de l'article 885 L du CGI).

120

Pour plus de précisions sur les placements financiers, se reporter au BOI-PAT-ISF-30-40-50

C. Incidence des conventions fiscales internationales

130

Les règles de territorialité énoncées ci-dessus s'appliquent sous réserve des stipulations des conventions fiscales internationales, dès lors que le dispositif prévu à l'article 885 G ter du CGI est dans le champ des conventions d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.

140

Les modalités d'élimination des doubles impositions prévues par les conventions fiscales trouvent donc à s'appliquer dans les conditions de droit commun, dès lors qu'une double imposition juridique est caractérisée, c'est-à-dire dans les cas où une même personne est imposable au titre d'une même fortune par plus d'un Etat.

Dans cette hypothèse, lorsque la France est l'Etat de résidence, l'impôt acquitté à l'étranger est imputable dans la limite de l'impôt dû en France. Il incombe au redevable de justifier du paiement effectif de l'impôt étranger.

II. TAXATION DU PATRIMOINE COMPOSANT LE TRUST AU TITRE DU PRELEVEMENT SUI GENERIS

150

Le nouveau prélèvement *sui generis* sur les trusts, codifié sous l'article 990 J du CGI , qui n'est pas couvert par les stipulations des conventions internationales d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, a pour principale finalité de sanctionner le défaut de déclaration au titre de l'ISF des biens ou droits placés dans un trust. .

A. Exclusion de deux catégories de trusts

160

Sont exclus par la loi du champ du prélèvement *sui generis* :

- les trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du CGI et dont l'administrateur est soumis à la loi d'un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (cf. § 30);

- les trusts constitués en vue de gérer les droits à pension acquis, au titre de leur activité professionnelle, par les bénéficiaires dans le cadre d'un régime de retraite mis en place par une entreprise ou un groupe d'entreprises et dont l'administrateur est soumis à la loi d'un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (cf. A au § 50).

B. Redevables

170

Les redevables légaux du prélèvement sur les trusts sont les constituants d'un trust et les bénéficiaires réputés constituants (BOI-DJC-TRUST).

C. Assiette

180

L'assiette du prélèvement est constituée par :

- l'ensemble des biens et droits, situés en France et hors de France, y compris les produits capitalisés correspondants, placés dans un trust pour les personnes qui résident fiscalement en France ;

- les biens et droits placés dans un trust, autres que les placements financiers au sens de l'article 885 L du CGI, situés en France et les produits capitalisés correspondants, pour les personnes qui ne résident pas fiscalement en France.

190

En présence de plusieurs bénéficiaires réputés constituants et en l'absence de répartition expresse de l'actif du trust dans l'acte de trust (« trust deed ») ou de ses éventuelles stipulations complémentaires annexes, l'actif du trust sera réputé réparti à parts égales entre chacun des bénéficiaires réputés constituants.

200

L'assiette du prélèvement est fixée, comme en matière d'ISF, à la valeur vénale nette des biens, droits et produits capitalisés composant le trust au 1er janvier de l'année d'imposition.

D. Exonération des biens, droits ou produits régulièrement déclarés à l'ISF ou en vertu de l'article 1649 AB du code général des impôts

210

Le prélèvement n'est pas dû à raison des biens, droits et produits capitalisés :

- inclus dans l'assiette de l'ISF d'un constituant ou d'un bénéficiaire réputé constituant (BOI-DJC-TRUST) redevable de l'ISF ayant déposé sa déclaration et s'étant acquitté de l'impôt dans la situation où il est imposable. A cet égard, il est précisé que la non-déclaration de biens ou droits à l'ISF en raison d'une exonération ne les font pas entrer pour autant dans le champ d'application du prélèvement ; il en va de même lorsque la non déclaration à l'ISF résulte de l'application des conventions fiscales. En d'autres termes, le prélèvement *sui generis* 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 ;

- ou figurant dans les déclarations spécifiques des trusts prévues à l'article 1649 AB du CGI (cf. IV-A aux § 310 et suivants) lorsque le patrimoine du constituant ou du bénéficiaire réputé constituant n'atteint pas le seuil d'imposition à l'ISF. La valeur nette taxable du patrimoine est appréciée en tenant compte notamment des biens, droits et produits capitalisés placés dans le trust.

220

Les exonérations applicables en matière d'ISF, notamment celles tenant à la nature de certains biens (biens professionnels, titres soumis à engagement de conservation, œuvres d'art …), ne sont pas applicables.

E. Taux

230

Le taux du prélèvement *sui generis* correspond au tarif le plus élevé de l'ISF.

III. RECOUVREMENT DU PRELEVEMENT SUI GENERIS

240

Le prélèvement est liquidé et acquitté par l'administrateur du trust .

250

L'administrateur, le constituant et les bénéficiaires, autres que ceux ayant satisfait à leurs obligations déclaratives propres, et leurs héritiers, sont solidaires pour le paiement du prélèvement.

260

Le prélèvement est assis et recouvré selon les règles et sous les mêmes sanctions et garanties que les droits de mutation par décès.

IV. OBLIGATIONS DECLARATIVES AU TITRE DES TRUSTS

270

En application de l'article 1649 AB du CGI, dont les modalités d'application sont codifiées aux articles 344 G sexies de l'annexe III au CGI, 344 G septies de l'annexe III au CGI et 344 G octies de l'annexe III au CGI, issus du décret n° 2012-1050 du 14 septembre 2012 , publié au Journal officiel du 15 septembre 2012, deux déclarations doivent être déposées : d'une part, une déclaration « événementielle » au titre de la constitution, la modification, l'extinction et le contenu des termes du trust, d'autre part, une déclaration annuelle de la valeur vénale au 1er janvier de l'année des biens et

droits placés dans le trust et de leurs produits capitalisés.

A. Champ d'application de l'obligation déclarative

280

L'article 1649 AB du CGI institue deux obligations fiscales de déclaration des trusts, sanctionnées par une amende en cas de défaut ou d'insuffisance de déclaration.

290

Ces obligations déclaratives résultant, d'une part, du premier alinéa de l'article 1649 AB du CGI (déclaration événementielle), d'autre part, du deuxième alinéa du même article (déclaration annuelle), pèsent sur l'administrateur d'un trust dès lors que l'une des trois conditions suivantes est remplie :

- le constituant ou le bénéficiaire réputé constituant réside fiscalement en France au sens de l'article 4 B du CGI au 1er janvier de l'année de déclaration ;

- l'un au moins des bénéficiaires réside fiscalement en France au sens du même article 4 B du CGI au 1er janvier de l'année de déclaration ;

- l'un au moins des biens ou droits placés dans le trust est situé en France au sens de l'article 750 ter du CGI au 1er janvier de l'année de déclaration.

300

Ne sont pas tenus à ces obligations déclaratives les administrateurs, lorsqu'ils sont soumis à la loi d'un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales des trusts constitués en vue de gérer les droits à pension acquis, au titre de leur activité professionnelle, par les bénéficiaires dans le cadre d'un régime de retraite mis en place par une entreprise ou un groupe d'entreprises .

Ne sont pas non plus tenus aux obligations déclaratives les administrateurs de structures ne répondant pas à la définition de trust (BOI-DJC-TRUST).

B. Modalités déclaratives et contenu des déclarations

1. Déclaration événementielle résultant du premier alinéa de l'article 1649 AB du CGI et précisée par l'article 344 G sexies de l'annexe III à ce code

310

L'administrateur du trust doit déposer une déclaration événementielle dans les cas suivants :

- pour les trusts existants à la date du 31 juillet 2011, une déclaration d'existence précisant leurs termes. Cette déclaration précise notamment le contenu de l'acte de trust et, le cas échéant, des éventuelles stipulations complémentaires régissant le fonctionnement du trust. Pour les trusts existants à la date du 31 juillet 2011, le lieu de résidence fiscale du constituant ou du bénéficiaire réputé constituant et des bénéficiaires est apprécié au 31 juillet 2011 ;

- pour les trusts dont la constitution intervient à compter du 31 juillet 2011, une déclaration précisant notamment leurs termes ;

- pour l'ensemble des trusts concernés par l'obligation déclarative, une déclaration des modifications ou extinctions intervenant à compter du 31 juillet 2011, précisant notamment les termes du trust.

320

La modification du trust s'entend de tout changement dans ses termes, mode de fonctionnement, constituant, bénéficiaire réputé constituant, bénéficiaire, administrateur, tout décès de l'un d'entre eux, toute nouvelle mise en trust ou toute sortie du trust de biens ou droits, toute transmission ou attribution de biens, droits ou produits du trust et, plus généralement, toute modification de droit ou de fait susceptible d'affecter l'économie ou le fonctionnement du trust concerné (article 344 G sexies de l'annexe III au CGI).

330

S'agissant des trusts dont le constituant et l'ensemble de bénéficiaires sont tous des personnes non résidentes de France et dont les actifs situés en France au sens de l'article 750 ter du CGI sont constitués exclusivement de placements financiers au sens de l'article 885 L du CGI (cf. au I-A § 100), cette obligation s'entend comme suit :

- sont tenus à l'obligation déclarative, les administrateurs des trusts dans lesquels ces placements financiers ont été placés lors de leur constitution ou lors de modifications ultérieures ;

- dans les autres cas, les administrateurs des trusts ne sont tenus à cette obligation déclarative que lorsque le constituant ou l'un des bénéficiaires devient résident de France au sens de l'article 4 B du CGI .

340

La déclaration événementielle doit être produite dans le mois qui suit la survenance de la constitution, de la modification ou de l'extinction du trust. L'administrateur d'un trust constitué ou dont la constitution, l'extinction ou la modification est intervenue entre la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, soit le 31 juillet 2011, et la date de publication au Journal officiel du décret n° 2012-1050 du 14 septembre 2012, soit le 15 septembre 2012, dépose au plus tard le 31 décembre 2012 la déclaration événementielle (décret précité, art. 2).

2. Déclaration annuelle résultant du deuxième alinéa de l'article 1649 AB du CGI et précisée par l'article 344 G septies de l'annexe III à ce code

350

Les biens, droits et produits faisant l'objet de la déclaration annuelle sont ceux qui entrent dans le champ d'application du prélèvement *sui generis* sur les trusts au sens de l'article 990 J du CGI.

360

Plus précisément, la déclaration annuelle comporte :

- si l'un au moins des constituants ou des bénéficiaires réputés constituants, ou l'un au moins des bénéficiaires, a son domicile fiscal en France, l'inventaire détaillé des biens, droits et produits capitalisés, situés en France ou hors de France et placés dans le trust ainsi que leur valeur vénale au 1er janvier de l'année ;

- si aucun des constituants ou des bénéficiaires réputés constituants, ou si aucun des bénéficiaires, n'a son domicile fiscal en France, l'inventaire détaillé des biens, droits et produits capitalisés, situés en France et placés dans le trust ainsi que leur valeur vénale au 1er janvier de l'année, à l'exclusion

des placements financiers au sens de l'article 885 L du CGI (cf. au I-A § 100).

370

La déclaration annuelle par l'administrateur du trust des biens, droits ou produits placés dans le trust conditionne l'exonération du prélèvement *sui generis* pour les personnes qui ne sont pas redevables de l'ISF (cf. au II-D § 210).

Cette déclaration annuelle doit être produite au plus tard le 15 juin de chaque année. Toutefois, compte tenu des délais supplémentaires accordés aux non-résidents pour souscrire leur déclaration d'ISF, il est admis que le dépôt de la déclaration s'effectue au plus tard le 31 août de chaque année lorsque le constituant du trust ou le bénéficiaire réputé constituant est un non-résident.

Par exception, au titre de l'année 2012, les administrateurs de trusts peuvent s'acquitter jusqu'au 30 septembre 2012 de cette obligation déclarative (décret n° 2012-1050 du 14 septembre 2012, art. 3).

C. Sanction du non-respect des obligations déclaratives

380

Les infractions aux obligations déclaratives exposées aux n° 320 à 380 ci-dessus sont sanctionnées par une amende de 10 000 € ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 5 % de la valeur totale des biens, droits et produits capitalisés, situés en France et hors de France, composant le trust (IV de l'article 1736 du CGI).

390

En application des dispositions du 8 du V de l'article 1754 du CGI, le constituant et les bénéficiaires réputés constituants qui entrent dans le champ du prélèvement *sui generis* prévu à l'article 990 J du CGI sont solidairement responsables avec l'administrateur du paiement de l'amende.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 07/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7854-PGP.html/identifiant=BOI-PAT-ISF-30-20-30-20121016