



Commentaire

Décision n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017

M. Jean-Philippe C.

(Assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 25 septembre 2017 par le Conseil d'État (décision n° 412031 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par M. Jean-Philippe C. Cette question est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 885 G *ter* du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction issue de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011.

Dans sa décision n° 2017-679 QPC du 15 décembre 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution, sous une réserve d'interprétation, le premier alinéa de l'article 885 G *ter* du CGI, dans cette rédaction.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation

1. – Le trust, définition et régime fiscal en France

Le trust est une institution juridique constituée par l'ensemble des relations juridiques résultant de la décision (irrévocable ou pas) d'une personne (le constituant ou *settlor*) de confier des biens à un tiers (le gestionnaire ou *trustee*) qui les gère (de manière discrétionnaire ou encadrée) dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé, par exemple caritatif, avant d'en transférer éventuellement la propriété, sous conditions ou non, à un attributaire (une même personne pouvant être constituant, bénéficiaire ou attributaire)¹.

Le trust opère ainsi une dissociation entre le *legal ownership*, dont est investi le gestionnaire, et le *beneficial ownership*, revenant au bénéficiaire. Cette dissociation de la propriété est inconnue du droit français. Toutefois, s'il est impossible de constituer un trust en France, la jurisprudence de la Cour de cassation, qui l'a alors assimilé à une « *donation indirecte* »², a admis qu'un

¹ Pour une présentation détaillée effectuée par M. Gilles Carrez (rapport n° 3503 [Assemblée nationale – XIII^e législature] sur le projet de loi de finances rectificative pour 2011), voir le commentaire de la décision n° 2016-591 QPC du 21 octobre 2016, *Mme Helen S. (Registre public des trusts)*.

² Cass. 1^{ère} civ., 20 février 1996, n° 423, *Zieseniss*.

trust constitué à l'étranger produise des effets en France dès lors qu'il est constitué dans le respect des lois en vigueur dans l'État de création et qu'il ne comporte pas de disposition contraire à la conception française de l'ordre public international.

L'article 792-0 *bis* du CGI définit, aux seules fins d'établissement de l'impôt, les notions de « *trust* », de « *constituant* »³ et de « *bénéficiaire réputé constituant* ». Il fixe également le régime fiscal des transmissions par donation ou succession de biens et droits placés dans un trust.

Reprenant la définition figurant à l'article 2 de la convention de La Haye du 1^{er} juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance⁴, cet article 792-0 *bis* du CGI définit le trust comme « *l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un État 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* ». Cette définition ne conduit pas à introduire le trust en droit français mais permet de qualifier certaines structures étrangères de trust au regard du droit fiscal français.

L'administrateur du trust est tenu d'en déclarer la constitution, le nom du constituant et des bénéficiaires, la modification ou l'extinction, ainsi que le contenu de ses termes, lorsque l'administrateur, le constituant ou l'un au moins des bénéficiaires du trust a son domicile fiscal en France ou, encore, lorsque le trust comprend un bien ou un droit qui y est situé⁵. La méconnaissance de l'obligation déclarative est sanctionnée par une amende infligée à l'administrateur de 20 000 euros⁶, dont les constituants et bénéficiaires sont, sous certaines conditions, solidairement responsables.

³ Le 2 du I de l'article 792-0 *bis* du CGI dispose que le constituant du trust s'entend « *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* ».

⁴ Cette convention a été signée par la France mais elle n'a pas été ratifiée et n'est donc pas applicable en France.

⁵ Article 1649 AB du CGI, issu de la loi du 29 juillet 2011 précitée et modifié par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

⁶ Article 1736, IV *bis* du CGI ; il était initialement prévu par la loi du 29 juillet 2011 précitée de sanctionner l'administrateur d'une amende d'un montant égal à 5 % des avoirs placés dans le trust, ce montant ne pouvant être inférieur à 10 000 euros. Cette sanction a été aggravée par la loi du 6 décembre 2013 précitée, qui a porté le montant de l'amende à 12,5 % de ces biens, ce montant ne pouvant être inférieur à 20 000 euros ; le Conseil constitutionnel a censuré l'amende proportionnelle dans une décision n° 2016-618 QPC du 16 mars 2017, *Mme Michelle Theresa B. (Amende pour défaut de déclaration de trust)*.

2 – L’assujettissement du constituant d’un trust à l’impôt sur la fortune

Alors que la valeur des biens imposables à l’ISF est normalement déterminée selon les mêmes règles qu’en matière de droits de mutation par décès (article 885 S du CGI), l’article 14 de la loi du 29 juillet 2011 précitée a créé une règle particulière d’assujettissement du constituant ou du bénéficiaire réputé constituant à l’ISF, codifiée à l’article 885 G *ter* du CGI.

L’exposé des motifs du projet de loi faisait état de l’insécurité juridique relative à la fiscalité applicable aux constituants ou aux bénéficiaires de trusts, ajoutant que « *les éléments d’incertitude sur le régime fiscal des trusts sont de nature à faciliter les usages de cet instrument à des fins d’évasion fiscale* »⁷. Le rapporteur de la commission des finances de l’Assemblée nationale rappelait l’absence de disposition législative spécifique s’agissant de l’imposition de la propriété. Or, « *c’est notamment à cet égard que l’existence des trusts, dont le propre est justement de ne pas rentrer dans nos catégories juridiques en matière de droit de propriété, crée une difficulté pour notre droit fiscal qui taxe la détention (au titre de l’impôt de solidarité sur la fortune) et le transfert (au titre des droits de mutation à titre gratuit) de la propriété* »⁸.

Auparavant, la Cour de cassation avait jugé que les biens placés dans un trust révocable et non discrétionnaire sont compris dans le patrimoine taxable du constituant au motif que celui-ci « *avait le droit de jouir et de disposer des titres confiés* », sur l’appréciation souveraine des juges du fond, suivant lesquels « *l’acte de trust prévoit que du vivant du constituant les trustees devront détenir les biens dans le trust à son bénéfice et lui payer les revenus en provenant ainsi que tout montant du principal, le cas échéant, sans limitation de montant, qu’il pourra demander à tout moment par écrit ; [le constituant] pouvait révoquer la convention à tout moment et rentrer en possession des biens confiés, ou exiger que tout ou partie du portefeuille soit liquidé, pour en percevoir le prix, ou même que les titres lui soient remis* »⁹.

S’agissant de biens placés dans un trust irrévocable et discrétionnaire, le tribunal de grande instance de Nanterre a considéré que le bénéficiaire ne pouvait être assujetti à l’ISF car il ne dispose d’aucun droit réel sur des biens gérés exclusivement par l’administrateur du trust, qui décide seul de la distribution des actifs du trust : « la perception de revenus annuels provenant de deux trusts de droit américain ne suffit pas à faire peser sur leur bénéficiaire une quelconque

⁷ Projet de loi de finances rectificative pour 2011 n° 3406 déposé à l’Assemblée nationale le 11 mai 2011.

⁸ Rapport n° 3503 (Assemblée nationale – XIII^e législature) de M. Gilles Carrez, fait au nom de la commission des finances, déposé le 1^{er} juin 2011.

⁹ Cass. com., 31 mars 2009, n°07-20.219 ; voir la présentation de la jurisprudence antérieure par le rapporteur de la commission des finances du Sénat : rapport n° 620, tome I (2010-2011 - Sénat) de M. Philippe Marini, fait au nom de la commission des finances, déposé le 15 juin 2011.

présomption de propriété sur des valeurs mobilières, dès lors que l'administration fiscale n'apporte aucun élément sur la consistance des actifs sous-jacents auxdits trusts, ni la preuve que le bénéficiaire des revenus a des droits réels représentant une valeur patrimoniale. Par conséquent, il n'y a pas lieu de l'assujettir à l'impôt de solidarité sur la fortune en raison de sa qualité de bénéficiaire desdits trusts »¹⁰.

Cette solution jurisprudentielle conduisait à ne rattacher les biens placés dans un trust irrévocable et discrétionnaire ni au patrimoine du constituant, ni à celui du bénéficiaire, de sorte qu'aucun des acteurs du schéma de trust (constituant, administrateur, bénéficiaire) ne pouvait être soumis à l'ISF à raison des biens qui y sont placés. Il était donc possible de recourir à des trusts irrévocables et discrétionnaires à des fins de fraude ou d'évasion fiscale. Comme l'exposait le rapporteur de la commission des finances du Sénat, « *des constituants ou des bénéficiaires pourraient conserver, en pratique, la maîtrise des actifs du trust au travers de montages complexes ou de lettres confidentielles autorisées par certains États tout en paraissant avoir aliéné leur patrimoine du point de vue des autorités françaises* »¹¹.

Le rapporteur de la commission des finances de l'Assemblée nationale a ainsi exposé la règle du projet de loi prévoyant l'assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune : « *Cette règle, très similaire à celle prévue par l'article 885 G bis s'agissant des biens transférés dans un patrimoine fiduciaire, a le mérite d'une grande simplicité, notamment parce qu'elle rend l'assiette de l'impôt totalement indépendante du contenu de l'acte de trust. Il ne s'agit, en effet, pas d'une présomption de propriété simple, qui pourrait, le cas échéant, être combattue notamment au regard de l'acte de trust, mais d'une présomption irréfragable (ou plus précisément d'une détermination légale de l'assiette)* »¹². Ledit rapporteur a noté que « *cette disposition aura, en revanche, pour conséquence a contrario de ne jamais permettre le rattachement des biens placés dans un trust au patrimoine du bénéficiaire (sauf lorsqu'il sera, au décès du constituant originel, assimilé à un constituant), y compris dans les circonstances où la réalité de la gestion du trust conduirait à pouvoir établir la propriété du bénéficiaire* »¹³.

Un second alinéa a été introduit par voie d'amendement devant le Sénat en première lecture, prévoyant que cette règle d'imposition ne s'applique pas aux trusts dits « *caritatifs* », c'est-à-dire aux trusts dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du CGI (qui prévoit l'exonération de droits de mutation

¹⁰ Jugement du 4 mai 2004, cité par M. Marini dans le rapport n°620, tome I (2010-2011), précité.

¹¹ Rapport n° 620, tome I (2010-2011) de M. Marini, précité.

¹² Rapport n° 3503 de M. Carrez, précité.

¹³ *Idem*.

à titre gratuit pour certains dons et legs)¹⁴. Le texte de cet alinéa a été modifié ensuite par l'Assemblée nationale en nouvelle lecture pour cantonner cette exclusion aux trusts irrévocables, dont l'administrateur est 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.

Par conséquent, depuis le 1^{er} janvier 2012, les biens ou droits placés dans un trust défini à l'article 792-0 *bis* ainsi que les produits qui y sont capitalisés sont compris dans le patrimoine du constituant ou, dans les cas suivants, dans celui du bénéficiaire réputé alors être un « *constituant fiscal* » :

- si le constituant est décédé à la date de l'entrée en vigueur de la loi du 29 juillet 2011, c'est-à-dire avant le 31 juillet 2011 ;
- à raison des biens et droits placés dans un trust, ainsi que de leurs produits capitalisés, qui sont soumis à des droits de mutation à titre gratuit ou *sui generis* (pour les transmissions réalisées par l'intermédiaire d'un trust qui ne peuvent pas être qualifiées de donation ou succession).

Ainsi, le bénéficiaire est « *réputé constituant* » du trust lorsque les actifs placés dans le trust lui ont été transmis, soit par l'effet du décès du constituant, soit de toute autre manière. La loi vise par ce biais à appréhender les transmissions successives réalisées par l'intermédiaire de trusts. Des commentateurs le relèvent, « *la définition de ce "constituant fiscal", qui n'est pas le constituant initial, permet l'application des droits de mutation au cours des mutations successives. Le bénéficiaire d'un trust dont le constituant originel est décédé est traité comme un "nouveau" constituant. Ainsi, si les biens et droits restent dans le trust de génération en génération, la taxation est opérée selon les mêmes modalités entre les bénéficiaires successifs* »¹⁵. Dès lors, « *un trust ne sera jamais, quoi qu'il arrive au cours de son existence, dépourvu de constituant (d'origine ou de substitution), c'est-à-dire dans l'esprit du législateur de... propriétaire. Le fisc est ainsi toujours assuré de trouver à qui réclamer un ISF* »¹⁶.

Il convient d'observer qu'après l'adoption de ces dispositions, la chambre commerciale de la Cour de cassation a considéré qu'en dépit du caractère

¹⁴ Amendement n° 224 du 21 juin 2011 présenté par M. Marini au nom de la commission des finances du Sénat, prévoyant d'exclure les trusts « *dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795* ». La loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 a ajouté les mots « *ou sont des organismes de même nature relevant de l'article 795-0 A* ».

¹⁵ Bruno Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, éd. Francis Lefebvre, 2014, 10^{ème} éd., p. 731, n° 50630.

¹⁶ Jérôme Turot, « Trusts : faut-il à tout prix trouver un propriétaire ? - À propos de CE, 25 sept. 2017, n° 412031, Courtois », *Rev. de droit fiscal*, n° 43-44, 26 oct. 2017, act. 572.

irrévocable d'un trust, le fait que le constituant se soit réservé la possibilité d'emprunter 80 % des avoirs du trust avec l'accord du *trustee*, sans être obligé de rembourser cet emprunt de son vivant, justifiait que l'administration considère qu'il n'y avait pas eu dépossession irrévocable des biens placés dans le trust¹⁷.

B. – Origine de la QPC et question posée

Par un contrat du 25 octobre 2004 signé avec un administrateur de trust, le requérant a constitué un trust irrévocable et discrétionnaire. Au titre des années 2012 à 2015, il a mentionné les biens placés dans le trust pour une valeur nulle dans ses déclarations d'ISF.

Il a fait l'objet d'un contrôle à l'issue duquel l'administration lui a notifié des rehaussements de son actif soumis à l'ISF au titre des années 2012 à 2015, résultant de l'intégration des sommes et valeurs mobilières placées dans le trust. S'ensuivirent des cotisations supplémentaires d'ISF.

Le 30 juin 2017, le requérant a introduit un recours pour excès de pouvoir tendant à l'annulation des paragraphes n^{os} 60, 70 et 210 de l'instruction fiscale BOI-PAT-ISF-30-20-30 publiée au *Bulletin officiel des finances publiques* (BOFIP) le 8 mars 2017, en tant qu'ils prévoient le rattachement au patrimoine du constituant des biens et droits placés dans un trust, y compris les produits capitalisés correspondants. Dans le cadre de cette instance, le requérant a soulevé une QPC.

Dans sa décision précitée du 25 septembre 2017, le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel cette QPC, estimant que soulève « *une question présentant un caractère sérieux le grief (...) tiré de ce que [l'article 885 G ter] porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, et notamment au principe d'égalité devant les charges publiques issu de l'article 13 de la Déclaration de 1789 dans la mesure où elle prévoit le rattachement systématique des biens et droits placés dans un trust au patrimoine du constituant, ou du bénéficiaire réputé constituant, alors que ces biens ou droits, ainsi que les revenus qu'ils procurent, sont susceptibles, selon les modalités de constitution retenues, de ne conférer aucune capacité contributive au redevable ainsi désigné* ».

¹⁷ Cass., com., 9 juillet 2013, n° 12-14.591.

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

Le requérant et les personnes admises à intervenir soutenaient que les dispositions contestées méconnaissaient le principe d'égalité devant les charges publiques, protégé par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui garantit la prise en compte des facultés contributives des contribuables, en ce qu'elles conduisent à imposer le constituant d'un trust irrévocable et discrétionnaire sur des biens dont il est dépossédé et ne dispose plus. Le requérant soutenait que la présomption irréfragable de propriété pesant sur le constituant ou réputé constituant revêtait un caractère disproportionné au regard de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Compte tenu de ces griefs, qui visaient plus spécifiquement l'inclusion, dans l'assiette de l'ISF auquel est assujéti le constituant, des avoirs placés dans un trust, sans porter sur l'exclusion de certains trusts prévue au second alinéa de l'article 885 G *ter* du CGI, le Conseil a considéré que la QPC portait seulement sur le premier alinéa de cet article¹⁸ (paragr. 3).

A. – La jurisprudence constitutionnelle sur le principe d'égalité devant les charges publiques

Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

1. – Sur l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune selon les facultés contributives

La jurisprudence du Conseil constitutionnel sur l'imposition de la fortune est abondante. Le Conseil s'assure que cette imposition prend en compte la faculté contributive des redevables et veille à ce qu'elle n'ait pas un caractère confiscatoire.

¹⁸ Dans sa version issue de la loi du 29 juillet 2011 précitée, ainsi que cela résultait du point 2 de la décision de renvoi du Conseil d'État.

* Dans sa décision n° 81-133 DC, à propos de l'impôt sur les grandes fortunes, le Conseil constitutionnel a jugé « *qu'une telle capacité contributive se trouve entre les mains non du nu-propriétaire mais de ceux qui bénéficient des revenus ou avantages afférents aux biens dont la propriété est démembrée* » et que le législateur avait pu mettre, en règle générale, cette imposition à la charge de l'usufruitier ou du titulaire des droits d'usage ou d'habitation¹⁹.

* Dans le même sens, dans sa décision n° 98-405 DC, le Conseil constitutionnel a censuré une disposition qui prévoyait que la valeur en pleine propriété de biens démembrés devait figurer dans l'assiette d'ISF de l'auteur du démembrement. Cette disposition ne permettait plus de frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens, car elle pouvait conduire à assujettir à l'ISF un contribuable nu-propriétaire qui ne tirerait aucun revenu des biens en question²⁰.

Toutefois, alors que le Conseil relevait, dans cette décision n° 98-405 DC, qu'« *en raison de son taux et de son caractère annuel, l'impôt de solidarité sur la fortune est appelé normalement à être acquitté sur les revenus des biens imposables* »²¹, il a depuis lors considéré, dans sa décision n° 2010-44 QPC, « *qu'en instituant un impôt de solidarité sur la fortune, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits ; que la prise en compte de cette capacité contributive n'implique pas que seuls les biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune* »²².

* Dans la logique de cette jurisprudence, le Conseil constitutionnel a jugé, dans sa décision n° 2012-662 DC, que la prise en compte des facultés contributives « *n'implique ni que seuls les biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ni que cet impôt ne doive être acquitté qu'au moyen des revenus des biens imposables* »²³.

Dans cette même décision, il a cependant censuré, pour la détermination du patrimoine non professionnel des contribuables, l'inclusion dans l'assiette de l'ISF de la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine des sociétés qui ne sont pas nécessaires à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société, à concurrence du pourcentage détenu dans cette dernière, « *alors même qu'il n'est pas établi que ces biens sont, dans les faits, à la disposition de l'actionnaire ou de l'associé* »,

¹⁹ Décision n° 81-133 DC du 30 décembre 1981, *Loi de finances pour 1982*, cons. 12.

²⁰ Décision n° 98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, cons. 28.

²¹ *Ibid.*, cons. 27.

²² Décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, *Époux M. (Impôt de solidarité sur la fortune)*, cons. 11.

²³ Décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 90.

le législateur ayant ainsi « *défini une assiette sans lien avec les facultés contributives* »²⁴.

2. – Sur la détermination de l’assiette de l’impôt et l’objectif de lutte contre la fraude et l’évasion fiscales

D’une manière générale, la jurisprudence constitutionnelle admet qu’en matière de revenus, le législateur puisse déroger à la règle selon laquelle l’imposition doit être acquittée par celui qui dispose du revenu taxable, notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l’évasion fiscales.

* Ainsi, dans sa décision n° 2010-88 QPC, le Conseil constitutionnel a admis une évaluation forfaitaire des revenus au titre de l’imposition sur les revenus lorsqu’est opérée une taxation en fonction des éléments du train de vie : « *en retenant chacun des éléments du train de vie, visés au 1 de l’article 168, susceptibles d’être pris en compte pour déterminer la base d’imposition et en attribuant à chacun de ces éléments une valeur forfaitaire, le législateur a entendu lutter contre la fraude fiscale dans les seuls cas où une disproportion marquée entre le train de vie et les revenus déclarés est établie ; qu’ainsi, il s’est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu’il s’est assignés* »²⁵.

Toutefois, le Conseil a formulé une réserve d’interprétation selon laquelle les dispositions contestées ne sauraient, « *sans porter une atteinte disproportionnée au principe d’égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable soumis à la procédure de l’article 168 puisse être mis à même de prouver que le financement des éléments de patrimoine qu’il détient n’implique pas la possession des revenus définis forfaitairement* »²⁶.

Plus récemment, dans sa décision n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017, le Conseil constitutionnel n’a admis la constitutionnalité du dispositif d’évaluation forfaitaire de revenus perçus à l’étranger par l’intermédiaire d’une entité juridique interposée (laquelle peut notamment être un trust), justifié par l’objectif de lutte contre l’évasion fiscale, que sous réserve que « *le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu (...) est inférieur au revenu défini forfaitairement en application* » de ce dispositif²⁷ – y

²⁴ *Ibid.*, cons. 96. Les règles en la matière ont été modifiées par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 et validées dans la décision n° 2016-743 DC du 29 décembre 2016, *Loi de finances rectificative pour 2016*, paragr. 22.

²⁵ Décision n° 2010-88 QPC du 21 janvier 2011, *Mme Danièle B. (Évaluation du train de vie)*, cons. 6.

²⁶ *Ibid.*, cons. 8.

²⁷ Décision n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017, *M. Dominique L. (Imposition des revenus réalisés par l’intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié)*, paragr. 12. Cf. également la décision n° 2017-659 QPC du 6 octobre 2017, *Époux N. (Imposition des revenus réalisés par l’intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié II)*.

compris lorsque l'entité juridique est localisée dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un État ou territoire non coopératif (ETNC).

Cette dernière décision s'inscrit dans une jurisprudence plus large qui garantit que les contribuables soumis, du fait d'une présomption de fraude fiscale, à un régime d'imposition plus rigoureux que le droit commun, puissent renverser cette présomption en démontrant l'absence de fraude²⁸.

* Plus spécifiquement, le Conseil a rendu plusieurs décisions portant sur des cas dans lesquels l'imposition des revenus d'un contribuable se fait entre les mains d'un tiers.

Dans sa décision n° 2010-70 QPC, il a ainsi validé une disposition législative prévoyant que les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une personne domiciliée ou établie en France sont imposables en France au titre de l'impôt sur le revenu au nom de cette dernière. Il a jugé *« que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujéti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques »*²⁹.

Dans sa décision n° 2013-684 DC, le Conseil constitutionnel a formulé une règle de principe selon laquelle *« l'exigence de prise en compte des facultés contributives, qui résulte du principe d'égalité devant les charges publiques, implique qu'en principe, lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à une imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource ; que s'il peut être dérogé à cette règle,*

²⁸ Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, *Association française des entreprises privées et autres (Régime fiscal d'opérations réalisées avec des États ou territoire non coopératifs)* et décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, *Société Eurofrance (Retenue à la source de l'impôt sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un État ou territoire non coopératif)*.

²⁹ Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, *M. Pierre-Yves M. (Lutte contre l'évasion fiscale)*, cons. 4.

notamment pour des motifs de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale, de telles dérogations doivent être adaptées et proportionnées à la poursuite de ces objectifs »³⁰. Cette jurisprudence a ensuite été réaffirmée et mise en œuvre dans les décisions n^{os} 2013-362 QPC et 2017-669 QPC³¹.

Ainsi, les décisions dans lesquelles le Conseil a admis une dérogation à l'établissement de l'assiette de l'imposition en fonction des revenus réellement perçus renvoient à des cas soit de suspicion de fraude fiscale, soit d'impossibilité de calculer le montant réel des revenus en raison d'un élément d'extranéité (ce qui se rattache alors à l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale).

3. – Sur les trusts et l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale

Le Conseil constitutionnel a relevé, au regard de l'instauration d'un registre public des trusts, qu'en « *favorisant, par les dispositions contestées, la transparence sur les trusts, le législateur a entendu éviter leur utilisation à des fins d'évasion fiscale et de blanchiment des capitaux. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* »³².

Plus récemment, validant l'amende forfaitaire sanctionnant la méconnaissance des obligations déclaratives relatives aux trusts, le Conseil a estimé qu'elle « *n'est pas manifestement disproportionnée à la gravité des faits qu'a entendu réprimer le législateur, compte tenu des difficultés propres à l'identification de la détention d'avoirs, en France ou à l'étranger, par le truchement d'un trust* » et a reconnu les « *potentialités (...) de fraude que recèlent* » les trusts³³.

B. – L'application à l'espèce

Après avoir rappelé sa formulation de principe relative au principe d'égalité devant les charges publiques (paragr. 4), le Conseil constitutionnel a précisé le dispositif instauré par le premier alinéa de l'article 885 G *ter* du CGI : « *Les dispositions contestées incluent les biens ou droits placés dans un trust, ainsi que les produits qui y sont capitalisés, dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune dû par le constituant du trust ou de son bénéficiaire réputé constituant. Ces dispositions ne s'appliquent pas, sous certaines conditions, aux*

³⁰ Décision n^o 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 29.

³¹ Décisions n^o 2013-362 QPC du 6 février 2014, *TF1 SA (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision)*, cons. 4 et n^o 2017-669 QPC du 27 octobre 2017, *Société EDI-TV (Taxe sur les éditeurs et distributeurs de services de télévision II)*, paragr. 5.

³² Décision n^o 2016-591 QPC du 21 octobre 2016, *Mme Helen S. (Registre public des trusts)*, paragr. 5.

³³ Décision n^o 2016-618 QPC du 16 mars 2017, *Mme Michelle Theresa B. (Amende pour défaut de déclaration de trust)*, paragr. 10 et 14.

trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du code général des impôts » (paragr. 5). Il a également rappelé l'objet de l'ISF, qui est de frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits (paragr. 6).

Il a précisé que la présomption de rattachement au patrimoine du constituant des biens ou droits placés dans un trust, ainsi que des produits qui y sont capitalisés, ainsi instaurée, se justifiait par « *la difficulté, inhérente aux trusts, de désigner la personne qui tire une capacité contributive de la détention de tels biens, droits ou produits* » (paragr. 7). Le Conseil a relevé qu'en instituant ces dispositions, le législateur « *s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qu'il a poursuivi* » (même paragr.).

Toutefois, transposant à l'espèce sa jurisprudence en matière de présomption de fraude ou d'évasion fiscales, dont il résulte qu'elles doivent pouvoir être renversées par les contribuables, le Conseil constitutionnel a émis une réserve d'interprétation permettant au constituant du trust de renverser la présomption de rattachement à son patrimoine : « *Les dispositions contestées ne sauraient toutefois, sans que soit méconnue l'exigence de prise en compte des capacités contributives du constituant ou du bénéficiaire réputé constituant du trust, faire obstacle à ce que ces derniers prouvent que les biens, droits et produits en cause ne leur confèrent aucune capacité contributive, résultant notamment des avantages directs ou indirects qu'il tirent de ces biens, droits ou produits* » (paragr. 8).

Le Conseil a précisé que la preuve incombant au redevable de l'ISF ne saurait « *résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur* » (même paragr.), ce qui permet de prendre en considération les hypothèses où le dessaisissement du constituant d'un trust irrévocable et discrétionnaire n'est qu'apparent.

Sous la réserve mentionnée ci-dessus, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution le premier alinéa de l'article 885 G *ter* du code général des impôts, qui ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit.