

Décision n° 2017-679 QPC
du 15 décembre 2017

(M. Jean-Philippe C.)

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL A ÉTÉ SAISI le 25 septembre 2017 par le Conseil d'État (décision n° 412031 du même jour), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité. Cette question a été posée pour M. Jean-Philippe C. par Me Marc Bornhauser, avocat au barreau de Paris. Elle a été enregistrée au secrétariat général du Conseil constitutionnel sous le n° 2017-679 QPC. Elle est relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 885 G *ter* du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011.

Au vu des textes suivants :

- la Constitution ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel ;
- le code général des impôts ;
- la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 ;
- le règlement du 4 février 2010 sur la procédure suivie devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité ;

Au vu des pièces suivantes :

- les observations présentées pour le requérant par Me Bornhauser, enregistrées les 15 et 31 octobre 2017 ;
- les observations en intervention présentées pour Mme Isabelle R. par Me Bornhauser, enregistrées le 16 octobre 2017 ;
- les observations en intervention présentées pour M. Nicolas R. par Me Bornhauser, enregistrées le 16 octobre 2017 ;

– les observations en intervention présentées pour M. Patrick S. par Me Bornhauser, enregistrées les 16 et 31 octobre 2017 ;

– les observations en intervention présentées pour M. Philippe C. et Mme Danièle P. par Me Bornhauser, enregistrées le 16 octobre 2017 ;

– les observations en intervention présentées pour M. Michel L. par Me Hervé Israël, avocat au barreau de Paris, enregistrées le 16 octobre 2017 ;

– les observations présentées par le Premier ministre, enregistrées le 17 octobre 2017 ;

– les pièces produites et jointes au dossier ;

Après avoir entendu Me Bornhauser, pour le requérant et les intervenants, et M. Philippe Blanc, désigné par le Premier ministre, à l'audience publique le 4 décembre 2017 ;

Et après avoir entendu le rapporteur ;

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL S'EST FONDÉ SUR CE QUI SUIT :

1. L'article 885 G *ter* du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 29 juillet 2011 mentionnée ci-dessus, prévoit :

« 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, pour leur valeur vénale nette au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, selon le cas, dans le patrimoine du constituant ou dans celui du bénéficiaire qui est réputé être un constituant en application du II du même article 792-0 bis.

« Le premier alinéa du présent article ne s'applique pas aux trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 et 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 ».

2. Le requérant, rejoint par les intervenants, reproche à ces dispositions de porter atteinte aux facultés contributives des contribuables, en méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques, en ce qu'elles conduisent à imposer le constituant d'un trust irrévocable et discrétionnaire à raison des biens placés dans ce trust alors même qu'il en est dépossédé et qu'il n'en a plus la disposition. Il soutient également que la présomption irréfragable de propriété pesant sur le constituant revêt un

caractère disproportionné au regard de l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

3. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le premier alinéa de l'article 885 G *ter* du code général des impôts.

4. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen 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.

5. 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 trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du code général des impôts.

6. En instituant l'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.

7. En adoptant les dispositions contestées applicables aux biens ou droits placés dans un trust, le législateur a instauré, à des fins de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, une présomption de rattachement au patrimoine du constituant de ces biens, droits ou produits. Le législateur a ainsi tenu compte de la difficulté, inhérente aux trusts, de désigner la personne qui tire une capacité contributive de la détention de tels biens, droits ou produits. Ce faisant, il 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.

8. 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'ils tirent de ces biens, droits ou produits. Cette preuve ne saurait résulter uniquement du caractère irrévocable du trust et du pouvoir discrétionnaire de gestion de son administrateur.

9. Sous la réserve énoncée au paragraphe 8, le premier alinéa de l'article 885 G *ter* du code général des impôts, qui ne méconnaît ni l'article 13 de la Déclaration de 1789, ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DÉCIDE :

Article 1^{er}. – Sous la réserve énoncée au paragraphe 8, le premier alinéa de l'article 885 G *ter* du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011, est conforme à la Constitution.

Article 2. – Cette décision sera publiée au *Journal officiel* de la République française et notifiée dans les conditions prévues à l'article 23-11 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée.

Jugé par le Conseil constitutionnel dans sa séance du 14 décembre 2017 où siégeaient : M. Laurent FABIOUS, Président, Mme Claire BAZY MALAURIE, MM. Jean-Jacques HYEST, Lionel JOSPIN, Mmes Dominique LOTTIN, Corinne LUQUIENS, Nicole MAESTRACCI et M. Michel PINAULT.

Rendu public le 15 décembre 2017.