



Commentaire

Décision n° 2016-591 QPC du 21 octobre 2016

Mme Helen S.

(Registre public des trusts)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 25 juillet 2016 par le Conseil d'État (ordonnance n° 400913 du 22 juillet 2016) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée pour Mme Helen S. portant sur le deuxième alinéa de l'article 1649 AB du code général des impôts (CGI) dans sa rédaction issue de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et sociale.

Dans sa décision n° 2016-591 QPC du 21 octobre 2016, le Conseil constitutionnel a déclaré le deuxième alinéa de l'article 1649 AB du CGI contraire à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Présentation des dispositions contestées

1. – Le trust

Dans son rapport fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, M. Gilles Carrez indiquait : « *Né, d'après certaines sources, afin d'organiser la gestion du patrimoine des chevaliers britanniques partis à la croisade et inspiré d'une institution du droit islamique, le waqf, elle-même héritière du droit romain, le trust est une institution juridique constituée par l'ensemble des relations juridiques résultant de la décision (irrévocable ou pas) d'une personne créant le trust (le constituant ou settlor) de confier des biens à un tiers (le gestionnaire ou trustee) qui les contrôle (de manière discrétionnaire ou encadrée) dans l'intérêt d'un bénéficiaire (ou dans un but déterminé, par exemple caritatif) éventuellement avant d'en transférer la propriété, et éventuellement sous conditions, à un attributaire (une même personne pouvant être constituant, bénéficiaire et/ou attributaire).*

« *Le trust n'est pas une entité juridique et n'a pas de personnalité morale. Il ne s'agit pas non plus d'un contrat dont il diffère notamment parce qu'il ne suppose pas d'acceptation du bénéficiaire et parce qu'il ne permet, en principe, pas au*

constituant d'agir en justice contre le gestionnaire, possibilité dont bénéficie, en revanche, le bénéficiaire.

« Le trust est fréquemment utilisé, dans le monde anglo-saxon, non seulement pour raisons fiscales, mais également pour transmettre un patrimoine, notamment des parts d'une entreprise familiale, en en assurant le maintien dans le cercle familial sur plusieurs générations (alors qu'un « vrai » legs permettrait notamment aux légataires d'aliéner les biens). Outre ces trusts dits familiaux ou dynastiques, une autre utilisation traditionnelle est le trust caritatif qui se distingue de la fondation (qui suppose une donation classique) notamment parce qu'il permet au constituant de conserver à son profit (ou à celui d'un tiers qu'il choisit) des revenus issus des biens placés dans le trust.

« Reconnus par de nombreux droits étrangers, les trusts n'ont pas d'équivalent réel dans notre droit. La fiducie du droit français, créée en 2007 et inspirée des trusts, se distingue, en effet, fondamentalement de ceux-ci par le fait qu'il s'agit, en principe, d'un contrat, accepté par le bénéficiaire et par l'interdiction, qui est d'ordre public, des contrats de fiducie procédant d'une intention libérale au profit du bénéficiaire (article 2013 du code civil) »¹.

Le trust peut être révocable ou irrévocable : « Si le trust est définitif, il est dit irrévocable et, dans la négative, révocable (cas des trusts intervivos). Les critères de révocabilité et d'irrévocabilité sont déterminés par la loi sous laquelle le trust a été constitué. Il existe, en outre, des trusts hybrides, tels que les "grantor trusts" américains : ils sont, en principes considérés comme irrévocables pendant les dix premières années, mais ils peuvent devenir révocables passé ce délai. Le pouvoir de révocation dont il s'agit appartient au settlor (il est donc distinct de celui qui peut appartenir au bénéficiaire) »².

2. – La définition du trust et le régime fiscal des transmissions réalisées par donation ou succession de biens ou droits placés dans un trust

La jurisprudence de la Cour de cassation admettait qu'un trust constitué à l'étranger produise des effets en France dès lors qu'il était constitué dans le respect des lois en vigueur dans l'État de création et qu'il ne comportait pas de disposition contraire à l'ordre public français, notamment à la réserve héréditaire³.

Néanmoins, l'exposé des motifs de l'article 6 du projet de loi de finances rectificative pour 2011 (devenu l'article 14 de la loi) relevait qu'*« il n'est pas toujours possible de qualifier les relations juridiques caractéristiques du trust*

¹ M. Gilles Carrez, Rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2011, Assemblée nationale, n° 3503.

² Bruno Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, Éditions Francis Lefebvre, 10^e édition, 2014, n° 49973.

³ Cour d'appel de Paris, 10 janvier 1970, *Courtois c/ consorts de Gany*.

au regard des catégories juridiques de droit interne pour en déduire la fiscalité applicable. Cette situation est source d'insécurité juridique pour les personnes qui ont constitué un trust et / ou qui en sont bénéficiaires, notamment pour celles qui souhaitent s'installer en France et qui ont eu recours à un trust pour organiser la gestion ou la transmission de leur patrimoine. Par ailleurs, 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. Il en résulte un traitement inéquitable des contribuables selon le mode de gestion de leur patrimoine. La situation actuelle est donc très insatisfaisante, tant du point de vue du contribuable que de l'effectivité de l'imposition du patrimoine »⁴.

Afin de remédier à cette insécurité juridique, l'article 14 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 a créé un nouvel article 792-0 bis dans le CGI qui, d'une part, définit la notion de « *trust* » et, d'autre part, fixe le régime fiscal des transmissions réalisées par donation ou succession de biens placés dans un trust.

Reprenant la définition figurant à l'article 2 de la convention de La Haye du 1^{er} juillet 1985 sur la loi applicable au trust et à sa reconnaissance⁵, l'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* ».

L'article 792-0 bis assujettit aux droits de mutation à titre gratuit toutes les transmissions à titre gratuit réalisées *via* un trust, qu'elles puissent être ou non qualifiées de donation ou de succession au regard des règles de droit commun.

D'une part, les droits de mutation à titre gratuit sont dus sur l'ensemble des biens ou droits composant le trust, quelle que soit leur situation, lorsque le constituant a son domicile fiscal en France.

D'autre part, dans le cas où le constituant ou le bénéficiaire réputé constituant est domicilié hors de France, les droits sont dus :

– soit sur l'ensemble des biens ou droits composant le trust, quelle que soit leur situation, lorsque le bénéficiaire du trust est domicilié en France au jour de la transmission et l'a été pendant au moins six ans au cours des dix dernières années ;

⁴ Exposé des motifs de l'article 6 du projet de loi de finances rectificative pour 2011, devenu l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2011.

⁵ Cette convention a été signée par la France mais elle n'a pas été ratifiée et n'est donc pas applicable en France.

– soit sur les seuls biens ou droits composant le trust situés en France dans les autres cas.

3. – L’obligation de déclaration des trusts

* L’article 14 de la loi du 29 juillet 2011 a également inséré dans le CGI un nouvel article 1649 AB instituant deux obligations déclaratives distinctes à la charge de l’administrateur du trust :

– une obligation déclarative « événementielle », c’est-à-dire l’obligation de déclarer la constitution, la modification ou l’extinction du trust, ainsi que le contenu de ses termes (1^{er} alinéa) ;

– une obligation déclarative « annuelle », c’est-à-dire l’obligation de déclarer, chaque année, la valeur vénale au 1^{er} janvier des biens et droits placés dans le trust et de leurs produits capitalisés (2^e alinéa).

Ces obligations déclaratives s’imposent à l’administrateur dans trois cas : lorsque le constituant du trust a son domicile fiscal en France ; lorsque l’un au moins des bénéficiaires du trust a son domicile fiscal en France ; lorsque le trust comprend un bien ou un droit qui y est situé.

* L’article 11 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a apporté trois modifications à l’article 1649 AB du CGI pour renforcer les obligations déclaratives qui pèsent sur l’administrateur d’un trust :

– la déclaration « événementielle » (1^{er} alinéa) doit désormais comporter le nom du constituant et des bénéficiaires (en plus de la constitution, de la modification, de l’extinction du trust et du contenu de ses termes) ;

– l’obligation déclarative « événementielle » est étendue aux trusts dont l’administrateur a son domicile fiscal en France (5^e alinéa). Toutefois, cette obligation est allégée par rapport à celle prévue au 1^{er} alinéa : l’administrateur doit déclarer la constitution, la modification ou l’extinction du trust, ainsi que le contenu de ses termes ; il n’a pas à déclarer le nom du constituant et des bénéficiaires du trust ;

– le contenu de la déclaration « annuelle » (déplacée au 6^e alinéa) est inchangé, mais l’obligation est étendue aux trusts dont l’administrateur a son domicile fiscal en France.

Les modalités de mise en œuvre des obligations déclaratives qui pèsent sur l'administrateur d'un trust sont fixées par les articles 344 G *sexies* à 344 G *octies* de l'annexe III au CGI : l'article 344 G *sexies* énumère les indications que doit comporter la déclaration « événementielle » prévue aux 1^{er} et 5^e alinéas⁶ de l'article 1649 AB ; l'article 344 G *septies* énumère les indications que doit comporter la déclaration « annuelle » prévue au 6^e alinéa de l'article 1649 AB ; l'article 344 G *octies* est relatif à la date à laquelle s'apprécie le domicile fiscal.

* Le non-respect des obligations déclaratives instituées par l'article 1649 AB du CGI est sanctionné, en vertu du paragraphe IV *bis* de l'article 1736 du même code (dans sa rédaction résultant de l'article 12 de la loi du 6 décembre 2013⁷) d'une amende de 20 000 € ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 12,5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés.

Le 8 du paragraphe V de l'article 1754 du CGI prévoit que le constituant et les bénéficiaires du trust sont solidairement tenus au paiement de cette amende.

4. – Le registre public des trusts

Le 2^o de l'article 11 de la loi du 6 décembre 2013 a inséré, après le premier alinéa de l'article 1649 AB du CGI, trois alinéas relatifs au registre public des trusts :

« Il est institué un registre public des trusts. Il recense nécessairement les trusts déclarés, le nom de l'administrateur, le nom du constituant, le nom des bénéficiaires et la date de constitution du trust.

« Ce registre est placé sous la responsabilité du ministre chargé de l'économie et des finances.

« Les modalités de consultation du registre sont précisées par décret en Conseil d'État ».

Ces dispositions résultent d'un amendement n^o 68 rectifié de M. Éric Alauzet, adopté en première lecture à l'Assemblée nationale.

Selon l'exposé de ses motifs, « *Cet amendement vise à instaurer un registre*

⁶ Numérotation actuelle, résultant de la loi n^o 2013-1117 du 6 décembre 2013 (voir ci-après).

⁷ Dans sa rédaction initiale issue de la loi du 29 juillet 2011, le non respect de l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 AB du CGI était sanctionné d'une amende de 10 000 € ou, s'il est plus élevé, d'un montant égal à 5 % des biens ou droits placés dans le trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés.

public des trusts, comme il existe un registre des entreprises. L'objectif de ce registre est de permettre plus de transparence sur ces montages juridiques opaques par lesquels transite 80 % de l'évasion fiscale au niveau mondial ».

Au cours des débats, M. Alauzet a précisé : « C'est un amendement de transparence, qui concerne cette fois les trusts, sujet sur lequel nous nous sommes déjà exprimés. Il vise à répondre à des demandes anciennes, répétées, de la part notamment, n'ayons pas peur de le dire, de la société civile, de grandes associations telles que CCFD ou Oxfam, qui souhaitent la création d'un registre public des trusts. D'ailleurs, à la sortie du G8, le Président de la République a souligné les avancées importantes qui ont eu lieu sur ce sujet et reconnu qu'il était possible d'aller plus loin en publiant les registres.

« Cette transparence est nécessaire. Comme le souligne le rapport du sénateur Éric Bocquet sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, la constitution de trusts donne lieu à des phénomènes massifs d'évasion fiscale. Selon Transparency International France, 80 % des flux illicites mondiaux liés à l'évasion fiscale transiteraient par les trusts.

« Ces montages permettent également de diluer la responsabilité des entreprises. Ainsi, l'Erika avait été affrété par une société bahaméenne appartenant à un trust géré par un cabinet juridique panaméen.

« Afin que les entreprises ne se dédouanent pas de leurs responsabilités sociales et environnementales, il nous semble donc essentiel que soit institué un registre public ».

Le décret n° 2016-567 du 10 mai 2016 a introduit, à la section I « *Registre public des trusts* » du chapitre I^{er} de la troisième partie du livre I^{er} de l'annexe II au CGI, les articles 368 à 368 C. Il a précisé les informations accessibles et les modalités de consultation du registre.

* L'article 368 précise que les informations sont issues d'un traitement automatisé dénommé « *Base nationale des données patrimoniales* » et énumère ces informations en son paragraphe II :

« 1° La dénomination du trust et son adresse ;

« 2° La date de constitution, la date d'extinction du trust ;

« 3° La date et la nature de la déclaration de trust mentionnée à l'article 1649 AB du code général des impôts ;

« 4° Les éléments d'identification du constituant, du bénéficiaire et de l'administrateur du trust.

« Les éléments d'identification du constituant et du bénéficiaire, personne

physique, sont leur nom, leur prénom, leur date et lieu de naissance, leur date de décès.

« Les éléments d'identification de l'administrateur sont son nom, son prénom, sa date et son lieu de naissance.

« Les éléments d'identification d'une personne morale sont sa dénomination sociale et son numéro SIREN ».

Ces informations sont conservées pendant dix ans après la date d'extinction du trust.

* L'article 368 A prévoit, en son paragraphe I, que toute personne peut obtenir, par voie électronique, la délivrance des informations mentionnées à l'article 368, c'est-à-dire l'ensemble des informations traitées.

Le A de son paragraphe II précise les critères de recherche : 1° La dénomination du trust ; 2° L'identité du constituant, du bénéficiaire ou de l'administrateur en indiquant, s'il s'agit d'une personne physique, son nom ou, s'il s'agit d'une personne morale, sa dénomination sociale ou son numéro SIREN.

Le B de son paragraphe II ajoute que la recherche peut être complétée en y ajoutant l'un des critères facultatifs suivants : 1° La commune ou le pays d'établissement du trust, sa date de constitution ; 2° Pour le constituant ou le bénéficiaire, personne physique, son prénom, sa date de naissance, sa commune, son département ou son pays de naissance, sa date de décès ; 3° Pour l'administrateur, personne physique, son prénom, sa date de naissance, sa commune, son département ou son pays de naissance.

Son paragraphe III prévoit que les interrogations du registre font l'objet d'un enregistrement quotidien. Sont ainsi conservés l'identifiant de l'utilisateur, l'adresse IP de l'utilisateur, la date et l'heure de la recherche. Ces éléments sont conservés pendant une durée d'un an.

* L'article 368 B prévoit que le droit d'accès et le droit de rectification prévus par la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés s'exerce auprès du directeur général des finances publiques.

* Enfin, l'article 368 C prévoit que les informations faisant l'objet du traitement prévu à l'article 368 sont transmises périodiquement au ministre de la justice, aux agents des douanes mentionnés à l'article 28-1 du code de procédure pénale (CPP) ainsi qu'aux agents des services fiscaux mentionnés à l'article 28-2 du même code.

L'arrêté du 21 juin 2016 pris sur le fondement du paragraphe I de l'article 368 A

de l'annexe II au CGI ayant été publié au *Journal officiel* du 2 juillet 2016, le registre public des trusts a été rendu accessible à compter du 4 juillet 2016.

L'exécution du décret du 10 mai 2016 a été suspendue par une décision du juge des référés du Conseil d'État n° 400913 du 22 juillet 2016.

B. – Les obligations de publicité en matière de trusts découlant de la « 4^{ème} directive sur le blanchiment d'argent »

1. – La directive du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme

La directive 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, dite « 4^{ème} directive sur le blanchiment d'argent », prévoit la mise en place par les États membres d'un registre central contenant des informations sur les sociétés et autres entités juridiques « constituées sur leur territoire conformément au droit national ».

La mise en place du registre est évoqué aux considérants 14 et 15, ce dernier précisant qu'il est loisible aux États membres d'accorder un accès plus large à ces informations que celui prévu par la directive.

Les obligations mises à la charge des États membres quant à la tenue et à l'accessibilité de ce registre sont détaillées aux articles 30 et 31, qui forment le chapitre III de la directive intitulé : « *Informations sur les bénéficiaires effectifs* ». Le bénéficiaire effectif est défini de façon générale au considérant 6 comme « *la ou les personnes physiques qui, en dernier ressort, possèdent ou contrôlent le client et/ou la ou les personnes physiques pour lesquelles une transaction est exécutée, ou une activité réalisée* ».

*** L'article 30**

L'article 30 porte sur les sociétés et autres entités juridiques.

Les informations qui doivent être mentionnées dans un « *registre central* » prévu par le paragraphe 3 de cet article, portent sur le propriétaire légal de l'entité, sur le bénéficiaire effectif et sur les « *intérêts effectifs détenus* ».

Le registre doit être central. Il peut s'agir d'un registre du commerce, d'un registre des sociétés ou d'un « *registre public* » (paragraphe 3).

Les informations relatives au bénéficiaire effectif des sociétés ou entités doivent être accessibles aux autorités compétentes et aux cellules de renseignement financier (CRF)⁸, aux « *entités assujetties* »⁹ dans le cadre de la vigilance à l'égard de leur clientèle et « *à toute personne ou organisation capable de démontrer un intérêt légitime* » (paragraphe 5).

S'agissant des personnes ou organisations capables de démontrer un intérêt légitime, l'article 30 précise que « *les personnes ou organisations visées (...) ont accès au moins au nom, au mois et à l'année de naissance, à la nationalité et au pays de résidence du bénéficiaire effectif, ainsi qu'à la nature et à l'étendue des intérêts effectifs détenus* ».

Le texte précise que l'accès à ces informations se fait selon les règles applicables en matière de protection des données et qu'elle peut donner lieu à une inscription en ligne et au paiement de frais qui ne doivent toutefois pas dépasser les coûts administratifs générés par la mise à disposition des informations.

Le paragraphe 9 de l'article 30 aménage la possibilité de dérogations lorsque l'accès aux informations sur le bénéficiaire effectif exposerait ce dernier à des risques spécifiques (enlèvement...) ou lorsqu'il est mineur ou incapable.

L'article 30 ne définit pas la notion d'« *intérêt légitime* » mais le considérant 14 fait référence aux « *personnes pouvant justifier d'un intérêt légitime en ce qui concerne le blanchiment de capitaux, le financement du terrorisme et les infractions sous-jacentes associées comme la corruption, les infractions fiscales pénales et la fraude* ».

*** L'article 31**

Cet article porte sur les fiducies expresses et les trusts exprès, c'est-à-dire les trusts « *créés volontairement et intentionnellement comme des trusts, par le constituant qui transfère tel bien ou telle somme à une personne, le futur trustee, au profit d'un bénéficiaire* »¹⁰.

⁸ En France, il s'agit du service TRACFIN.

⁹ Il s'agit des entités énumérées à l'article 2 de la directive, c'est-à-dire notamment les établissements de crédit ; les établissements financiers ; les personnes agissant dans le cadre de leur activité professionnelle (auditeurs, experts-comptables, conseillers fiscaux, notaires, agents immobiliers, les prestataires de services de jeux d'argent et de hasard).

¹⁰ Jean-Paul Beraudo, « Trust », *Répertoire de droit international*, Dalloz, n° 12. La notion de trust exprès correspond donc aux « *trusts créés volontairement* » mentionnés à l'article 3 de la convention de La Haye du 1^{er} juillet 1985.

Les obligations qu'il prévoit portent sur les trusts et fiducies régis par le droit des États membres¹¹.

Les administrateurs de trusts et fiducies sont tenus de détenir les informations sur l'identité du constituant, de l'administrateur, du protecteur, du bénéficiaire ou de la catégorie de bénéficiaires ainsi que de toute autre personne physique exerçant un contrôle effectif sur le trust ou la fiducie (paragraphe 1).

Pour les transactions excédant un certain montant, les administrateurs de trusts et de fiducies sont tenus de fournir aux « *entités assujetties* » les informations visées au paragraphe 1 (paragraphe 2).

Les autorités compétentes et les CRF doivent pouvoir accéder aux informations visées au paragraphe 1 (paragraphe 3).

La tenue d'un registre central n'est requise que pour autant que les trusts ou fiducies génèrent des conséquences fiscales (paragraphe 4).

Ce registre est accessible sans restriction aux autorités compétentes et aux CRF et peut être ouvert aux « *entités assujetties* » dans le cadre de la vigilance à l'égard de la clientèle. La directive ne prévoit pas d'ouverture plus large. Ce caractère restreint de l'accès au registre a été voulu par la Grande-Bretagne, où le trust est un mécanisme très répandu¹².

La date limite fixée aux États membres pour procéder à la transposition de la directive est le 26 juin 2017. À terme est prévue une interconnexion des différents registres nationaux (article 30, point 10, et article 31, point 9).

* *Synthèse*

Les exigences de publicité prévues pour les trusts et les fiducies par l'article 31 sont moindres que celles prévues pour les sociétés et autres entités juridiques par l'article 30.

Dès lors que le droit français ne permet pas de constituer de trusts, les dispositions de l'article 31 de la directive du 20 mai 2015 imposant la mise en place d'un registre des trusts ne semblent pas devoir être transposées en droit français.

¹¹ « Outre les sociétés, la directive s'attaque plus spécifiquement aux trusts et fiducies garantissant l'anonymat du réel bénéficiaire effectif et constituant, à cet égard, un réel obstacle dans la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme » in Charlotte Saumagne « La nouvelle directive européenne anti-blanchiment : instrument de protection du système financier européen » in ELSJ, Réseau Universitaire européen.

¹² *Ibid.*

La directive n'indique pas de quelle manière les articles 30 et 31 s'articulent. On peut néanmoins penser que leur application combinée conduit à ce que lorsque le bénéficiaire effectif d'une société ou d'une autre entité juridique constituée sur le territoire français conformément au droit national est le bénéficiaire d'un trust, « l'écran » que constitue le trust s'efface. Par conséquent, doivent alors être rendues accessibles, y compris à toute personne ou organisation capable de démontrer un intérêt légitime, l'identité du bénéficiaire d'un trust et les informations sur les intérêts effectifs détenus.

C. – Origine de la QPC et question posée

Mme Helen S., ressortissante américaine domiciliée en France, a constitué divers trusts aux États-Unis. Dès lors qu'elle a sa résidence fiscale sur le territoire national, l'administrateur des trusts qu'elle a constitués est soumis aux obligations déclaratives prévues par les premier et sixième alinéas de l'article 1649 AB du CGI.

Par une requête du 23 juin 2016, la requérante a demandé au juge des référés du Conseil d'État d'ordonner la suspension de l'exécution du décret n° 2016-567 du 10 mai 2016 relatif au registre public des trusts.

À l'appui de cette requête, elle a demandé, le 15 juillet 2016, au Conseil d'État de renvoyer une QPC portant sur l'article 1649 AB du CGI, en soutenant que cette disposition législative « *porte une atteinte disproportionnée au droit au respect de sa vie privée garanti par l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, en tant qu'elle donne au public un accès entièrement libre et non encadré à certaines de ses données personnelles, relatives notamment aux bénéficiaires des trusts qu'elle a constitués en vue d'organiser la dévolution de ses biens après son décès* ».

Le juge des référés du Conseil d'État, par l'ordonnance du 22 juillet 2016 précitée, a renvoyé la QPC au Conseil constitutionnel, considérant : « *La question ainsi soulevée présente un caractère sérieux* ».

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

La requérante reprochait aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 AB du CGI de méconnaître le droit au respect de la vie privée et d'être entachées d'incompétence négative dans des conditions portant atteinte à ce droit, dès lors qu'elles donnent au public un accès entièrement libre et non encadré à des données confidentielles relatives à la constitution d'un trust. Elle reprochait également à ces dispositions de méconnaître le principe d'égalité devant la loi.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions contraires à la Constitution, en se fondant sur le grief tiré de la méconnaissance du droit au respect de la vie privée, qui découle de l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Il n'a pas examiné les autres griefs.

1. – La jurisprudence constitutionnelle relative au respect de la vie privée en matière de traitements de données à caractère personnel

Selon l'article 2 de la Déclaration de 1789 : « *Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté et la résistance à l'oppression* ». La liberté proclamée par cet article implique le respect de la vie privée¹³.

Le Conseil constitutionnel a eu à connaître à plusieurs reprises de dispositions instituant des traitements de données à caractère personnel.

Quatre décisions méritent plus particulièrement d'être citées.

* Dans sa décision n° 2012-652 DC du 22 mars 2012 sur la loi relative à la protection de l'identité, le Conseil constitutionnel a précisé la nature du contrôle exercé en matière de traitements de données à caractère personnel : « *la liberté proclamée par l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 implique le droit au respect de la vie privée ; que, par suite, la collecte, l'enregistrement, la conservation, la consultation et la communication de données à caractère personnel doivent être justifiés par un motif d'intérêt général et mis en œuvre de manière adéquate et proportionnée à cet objectif* »¹⁴. Il a confirmé cette position dans sa décision sur la loi organique portant application de l'article 11 de la Constitution¹⁵.

Dans sa décision n° 2012-652 DC, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur un fichier comportant des données biométriques et mis à la disposition des forces de l'ordre pour leur mission générale et pour certaines missions exercées dans le cadre judiciaire. Le Conseil constitutionnel a jugé : « *qu'eu égard à la nature des données enregistrées, à l'ampleur de ce traitement, à ses caractéristiques techniques et aux conditions de sa consultation, les dispositions de l'article 5 portent au droit au respect de la vie privée une atteinte qui ne peut*

¹³ Décisions nos 99-416 DC du 23 juillet 1999, *Loi portant création d'une couverture maladie universelle*, cons. 45 ; 99-419 DC du 9 novembre 1999, *Loi relative au pacte civil de solidarité*, cons. 72 à 75.

¹⁴ Décision n° 2012-652 DC du 22 mars 2012, *Loi relative à la protection de l'identité*, cons. 8.

¹⁵ Décision n° 2013-681 DC du 5 décembre 2013, *Loi organique portant application de l'article 11 de la Constitution*, cons. 27.

être regardée comme proportionnée au but poursuivi »¹⁶. Dans cette décision, le Conseil constitutionnel avait pris en compte quatre arguments : la taille du fichier envisagé était sans précédent (il devait en effet réunir des données concernant 45 à 60 millions de personnes) ; les données biométriques enregistrées dans le fichier présentaient un caractère particulièrement sensible ; les caractéristiques techniques du fichier rendaient possible l'identification d'une personne à partir des empreintes digitales (or la constitution d'un tel fichier pour atteindre l'objectif fixé par la loi de lutte contre l'usurpation d'identité ne s'imposait pas) ; le fichier tendait à une pluralité de « finalités » (ce fichier aurait pu être utilisé à des fins d'identification et non uniquement d'authentification).

* Dans sa décision n° 2013-684 DC, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur un fichier recensant les contrats de capitalisation ou des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance-vie. Le législateur a ainsi permis, dans ce domaine, la création d'un fichier analogue à celui qui existe pour les comptes bancaires. Ce dispositif, issu de la loi de finances rectificative pour 2013, visait à permettre la création d'un traitement de données à caractère personnel (devenu « *Ficovie* »), sans prévoir en lui-même la création de ce fichier. Le Conseil a jugé les dispositions en question conformes à la Constitution.

Dans cette décision, le Conseil constitutionnel a d'abord rappelé « *que l'article 34 de la Constitution dispose que la loi fixe les règles concernant les garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques ; qu'il incombe au législateur, dans le cadre de sa compétence, d'assurer la conciliation entre, d'une part, la lutte contre la fraude fiscale, qui constitue un objectif de valeur constitutionnelle, et, d'autre part, le respect des autres droits et libertés constitutionnellement protégés, au nombre desquels figure le droit au respect de la vie privée qui découle de l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ; que, dans l'exercice de son pouvoir, le législateur ne saurait priver de garanties légales des exigences constitutionnelles* »¹⁷. Le Conseil constitutionnel a relevé que, si la mise en œuvre des dispositions de cet article implique la création d'un traitement de données à caractère personnel des informations ainsi recueillies, il ressort des débats parlementaires que le législateur n'a pas entendu déroger aux garanties apportées par la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés¹⁸ qui s'appliqueront aux traitements

¹⁶ Décision n° 2012-652 DC du 22 mars 2012 précitée, cons. 11.

¹⁷ Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013, *Loi de finances rectificative pour 2013*, cons. 10.

¹⁸ Notamment, lors de la séance du 13 décembre 2013 au Sénat.

en cause¹⁹. C'est pourquoi le Conseil a jugé « *que, par suite, il appartiendra aux autorités compétentes, dans le respect de ces garanties et sous le contrôle de la juridiction compétente, de s'assurer que la collecte, l'enregistrement, la conservation, la consultation, la communication, la contestation et la rectification des données de ce fichier des contrats d'assurance-vie seront mis en œuvre de manière adéquate et proportionnée à l'objectif poursuivi* »²⁰. Le Conseil constitutionnel a conclu que les dispositions de l'article 10 de la loi de finances rectificative pour 2013, au regard de l'objectif d'intérêt général poursuivi, ne portent pas une atteinte disproportionnée au droit au respect de la vie privée.

* Dans sa décision n° 2014-690 DC du 13 mars 2014, le Conseil constitutionnel s'est prononcé sur la création du registre national des crédits aux particuliers, un traitement de données à caractère personnel destiné à recenser les crédits à la consommation contractés par les personnes physiques pour leurs besoins non professionnels, les incidents de paiement caractérisés liés aux crédits souscrits par ces personnes ainsi que les informations relatives aux situations de surendettement et aux liquidations judiciaires.

Après avoir rappelé son considérant de principe relatif au respect de la vie privée en matière de traitements de données à caractère personnel (cons. 51), il a relevé que la création du fichier répond au motif d'intérêt général de prévention des situations de surendettement (cons. 52). Le Conseil n'a donc pas procédé à la conciliation entre des exigences constitutionnelles antagonistes, mais a apprécié si l'atteinte à la vie privée était proportionnée à l'objectif poursuivi.

Il a alors examiné les modalités retenues par le législateur : personnes faisant l'objet du traitement de données ; données figurant dans le registre, conditions d'utilisation du registre par les professionnels concernés ; usage des informations obtenues lors de la consultation et personnes ayant accès à ce registre.

Le Conseil a ainsi relevé en particulier que le registre est « *destiné à recueillir et à conserver pendant plusieurs années des données précises et détaillées relatives à un grand nombre de personnes physiques débitrices* » (cons. 53), qu'il peut « *être consulté à de très nombreuses reprises et dans des circonstances très diverses* » (cons. 54), que les établissements et organismes financiers sont autorisés « *à utiliser les informations collectées lors de la consultation du registre dans des systèmes de traitement automatisé de données* » (cons. 55) et que « *le législateur n'a pas limité le nombre de*

¹⁹ Voir par exemple, les décisions n°s 2010-25 QPC du 16 septembre 2010, *M. Jean-Victor C. (Fichier empreintes génétiques)*, cons. 16 ; 2009-580 DC du 10 juin 2009, *Loi favorisant la diffusion et la protection de la création sur internet*, cons. 29 ; 2003-467 DC du 13 mars 2003 précitée, cons. 26.

²⁰ Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 précitée, cons. 13.

personnes employées par ces établissements et organismes susceptibles d'être autorisées à consulter le registre » (cons. 56).

Le Conseil constitutionnel en a conclu, « *qu'eu égard à la nature des données enregistrées, à l'ampleur du traitement, à la fréquence de son utilisation, au grand nombre de personnes susceptibles d'y avoir accès et à l'insuffisance des garanties relatives à l'accès au registre »*, l'atteinte au droit au respect de la vie privée ne pouvait pas être regardée comme proportionnée au but d'intérêt général poursuivi par le législateur (cons. 57). En conséquence, l'article créant le fichier a été déclaré contraire à la Constitution.

* Le Conseil constitutionnel n'a eu à connaître qu'une seule fois de dispositions prévoyant l'accès gratuit, par internet et par un public indiscriminé, à des données à caractère personnel.

Dans sa décision n° 2015-727 DC, il s'est prononcé sur la création d'un site internet public recensant les conventions conclues par les acteurs du secteur de la santé avec des entreprises commercialisant des produits de santé, ces informations pouvant donner lieu à un traitement de données. Il a, certes, admis la conformité de ces dispositions à la Constitution, notamment au droit au respect de la vie privée. Cependant, dans cette décision, le Conseil a pris soin de mentionner que l'atteinte portée au respect de la vie privée répondait à une double justification (l'exigence constitutionnelle de protection de la santé et l'objectif d'intérêt général de prévention des conflits d'intérêts) et s'est, en outre, appuyé sur les exigences particulières qui pèsent sur les acteurs du secteur de la santé et sur la gravité des conséquences des conflits d'intérêts dans ce secteur :

« Considérant que l'obligation de rendre publics, sur un site internet public unique, l'objet précis, la date, l'identité du bénéficiaire direct, l'identité du bénéficiaire final, le montant, y compris les rémunérations et les avantages en nature ou en espèces, des conventions conclues par les entreprises produisant ou commercialisant des produits à finalité sanitaire destinés à l'homme ou assurant des prestations associées à ces produits avec les autres acteurs du secteur de la santé porte atteinte au droit au respect de la vie privée ; que cette publication est destinée à garantir l'exhaustivité des informations relatives à l'existence et à la nature des liens d'intérêt entre les professionnels de santé et ces entreprises ; que cette atteinte est justifiée par l'exigence constitutionnelle de protection de la santé et par l'objectif d'intérêt général de prévention des conflits d'intérêt ; que, eu égard aux exigences particulières qui pèsent sur les acteurs du secteur de la santé et à la gravité des conséquences des conflits d'intérêt dans ce secteur, le législateur a opéré une conciliation qui n'est pas manifestement déséquilibrée entre les principes constitutionnels en cause ; que,

par suite, le grief tiré de la méconnaissance du droit au respect de la vie privée doit être écarté »²¹.

2. – L’application à l’espèce

En l’espèce, après avoir rappelé sa formulation de principe en matière de respect de la vie privée par des traitements de données à caractère personnel (paragr. 3), le Conseil constitutionnel a relevé : « *Le registre public des trusts institué par le deuxième alinéa de l’article 1649 AB du code général des impôts recense tous les trusts, au sens de l’article 792-0 bis du même code, dont la déclaration est rendue obligatoire par les premier et cinquième alinéas du même article. Ces trusts sont ceux dont l’administrateur, le constituant ou au moins l’un des bénéficiaires a son domicile fiscal en France ou ceux qui comprennent un bien ou un droit qui y est situé. Pour chaque trust recensé, ce registre précise la date de sa constitution ainsi que les noms de son administrateur, de son constituant, et de ses bénéficiaires. Le quatrième alinéa de l’article 1649 AB renvoie à un décret en Conseil d’État le soin de préciser les modalités de consultation de ce registre public* » (paragr. 4).

a. – L’existence d’une atteinte portée au droit au respect de la vie privée

Le Conseil constitutionnel a, tout d’abord, examiné si les dispositions contestées portent atteinte au droit respect de la vie privée.

Lorsque l’administrateur d’un trust, son constituant ou ses bénéficiaires ont leur domicile fiscal en France, ou bien lorsque l’un des biens ou droits placé dans ce trust y est situé, les dispositions du deuxième alinéa de l’article 1649 AB du CGI permettent que soient rendus publics le nom de l’administrateur, le nom du constituant, le nom des bénéficiaires et la date de constitution du trust.

Ne sont, en revanche, pas rendues publiques les informations relatives à la nature et à la valeur des biens placés dans le trust, dont l’administration fiscale est destinataire chaque année en vertu de l’article 792-0 bis du CGI. De même, n’est pas divulgué le caractère révocable ou non révocable du trust.

L’inscription dans un registre accessible à toute personne des noms des administrateurs, constituants et bénéficiaires d’un trust porte atteinte au respect de la vie privée de ces personnes.

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel a donc considéré que : « *La mention, dans un registre accessible au public, des noms du constituant, des bénéficiaires et de l’administrateur d’un trust fournit des*

²¹ Décision n° 2015-727 DC du 21 janvier 2016, *Loi de modernisation de notre système de santé*, cons. 92.

informations sur la manière dont une personne entend disposer de son patrimoine. Il en résulte une atteinte au droit au respect de la vie privée » (paragr. 6).

b. – L’existence d’un motif d’intérêt général justifiant l’atteinte

Comme il a été indiqué précédemment, en adoptant ces dispositions relatives à la publicité des trusts, le législateur a entendu « *permettre plus de transparence sur ces montages juridiques opaques par lesquels transite 80 % de l’évasion fiscale au niveau mondial* »²². Lors des débats parlementaires, l’auteur de l’amendement à l’origine de ces dispositions soulignait que « *selon Transparency International France, 80 % des flux illicites mondiaux liés à l’évasion fiscale transiteraient par les trusts* ».

Le lien existant entre les trusts et la fraude, notamment en matière fiscale, n’est plus à démontrer. Dès 2003, le Groupe d’action financière (GAFI) recommandait que les pays prennent « *des mesures pour empêcher l’utilisation illicite de constructions juridiques*²³ *par les blanchisseurs de capitaux. Les pays devraient notamment s’assurer que des informations adéquates, pertinentes et à jour sur les trusts exprès, notamment des informations sur les personnes ayant constitué ces trusts exprès, les administrateurs et les bénéficiaires, peuvent être obtenues ou consultées en temps voulu par les autorités compétentes. Les pays pourraient envisager de prendre des mesures pour faciliter l’accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs et sur le contrôle des constructions juridiques, nécessaires aux institutions financières pour se conformer aux obligations découlant de la Recommandation 5 [c’est-à-dire l’obligation de vigilance à l’égard de la clientèle]* »²⁴.

Dans le même sens, le considérant 14 de la directive du 20 mai 2015 souligne que « *la nécessité de disposer d’informations exactes et actualisées sur le bénéficiaire effectif joue un rôle déterminant pour remonter jusqu’aux criminels, qui pourraient masquer leur identité derrière une structure de société* ».

Le Conseil constitutionnel a donc relevé 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*

²² Exposé des motifs de l’amendement n° 68 rect., précité.

²³ Dans le rapport du GAFI, la notion de « *construction juridique* » vise les trusts exprès et les autres structures similaires.

²⁴ « Les quarante recommandations du GAFI », octobre 2003 (incluant toutes les modifications jusqu’au mois d’octobre 2004), recommandation n° 34.

l'évasion fiscales » (paragr. 5).

c. – Le contrôle de l'adéquation et de la proportionnalité

Selon la formulation de principe du Conseil constitutionnel en matière de contrôle des atteintes à la vie privée par les traitements de données à caractère personnel, « *la collecte, l'enregistrement, la conservation, la consultation et la communication de données à caractère personnel doivent être justifiés par un motif d'intérêt général et mis en œuvre de manière adéquate et proportionnée à cet objectif* ».

Dans la décision commentée, le Conseil constitutionnel s'est fondé sur l'absence de proportionnalité du dispositif pour censurer les dispositions contestées. Il n'a, en revanche, pas statué sur son caractère adéquat au regard de l'objectif poursuivi.

Le Conseil constitutionnel a conclu au caractère disproportionné de l'atteinte au droit au respect de la vie privée après avoir relevé : « *le législateur, qui n'a pas précisé la qualité ni les motifs justifiant la consultation du registre, n'a pas limité le cercle des personnes ayant accès aux données de ce registre, placé sous la responsabilité de l'administration fiscale. Dès lors, les dispositions contestées portent au droit au respect de la vie privée une atteinte manifestement disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi* » (paragr. 6).

Ainsi, le Conseil constitutionnel n'a pas sanctionné le principe même d'un registre recensant les trusts, mais seulement la combinaison de l'absence de toute limitation des personnes pouvant le consulter, et de l'absence de considération de leur qualité ou de leur intérêt légitime à le faire.

Par conséquent et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, le Conseil constitutionnel a déclaré le deuxième alinéa de l'article 1649 AB du CGI contraire à la Constitution (paragr. 6). Cette censure est prononcée à effet immédiat (paragr. 8).