



## L'IMPOT SUR LE CAPITAL EST IL CONFISCATOIRE ?

Patrick Michaud

Avocat

Le caractère confiscatoire de l'impôt sur le capital en France a fait l'objet de nombreux débats notamment à l'assemblée nationale et au sénat de la République française, débats qui ont abouti à la création d'un bouclier fiscal mais celui-ci exclusivement réservé aux personnes résidentes fiscales en France..

**Le caractère confiscatoire des impôts directs, y compris l'imposition du capital , peut être analysé de la façon suivante :**

- a) *Le droit français : la « prise en compte » des facultés contributives***
- b) *L'exemple allemand : le principe du partage des revenus entre Etat et contribuable***
- c) *La Cour européenne des droits de l'homme : le principe de non confiscation des biens***

**a) Le droit français : la « prise en compte » des facultés contributives**

Le débat juridique sur l'existence d'un principe d'interdiction de l'impôt confiscatoire en droit français a été récemment tranché.

Le cumul d'impositions résultant de la montée en puissance des impôts progressifs, de l'impôt sur la fortune et des prélèvements sociaux ainsi que de la forte augmentation des impôts locaux a conduit de nombreux juristes à s'interroger sur la compatibilité de certaines situations fiscales avec **les articles 13 et 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789**.

L'article XIII de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 dispose que **« 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 »**.

L'article XVII de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 proclame que la propriété est un droit inviolable et sacré.

**« Nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité »**.

Se fondant sur cet article, le Conseil constitutionnel a, dans sa décision [n° 81-133 du 30 décembre 1981-sur la loi de finances pour 1982](#) instituant un impôt sur les grandes fortunes, considéré

*« qu'en instituant un impôt sur les grandes fortunes le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés périodiquement par ces biens, qu'ils soient ou non soumis par ailleurs à l'impôt sur le revenu ; qu'en effet, en raison de son taux et de son caractère annuel, l'impôt sur les grandes fortunes est appelé normalement à être acquitté sur les revenus des biens imposables (...) ».*

La Cour de cassation accepte dès lors de prendre en considération le caractère éventuellement confiscatoire de l'impôt. Dans le cas précis de l'impôt de solidarité sur la fortune, elle a examiné ce point, sous deux angles, celui de **l'aliénation forcée de patrimoine et celui de l'absorption intégrale des revenus.**

La cour de Cassation dans son arrêt du 13 novembre 2003, [\(C Cass Com 13 novembre 2003 N° 01-15611\)](#) ne satisfait pas à la demande des requérants mais ceux-ci ayant épuisé les voies de recours en droit interne ont ainsi pu saisir la Cour européenne des droits de l'homme, mais elle examine néanmoins ces deux moyens de droit :

*« Attendu que M. et Mme X... ne justifiaient pas avoir été dans l'obligation de céder une partie de leur patrimoine pour acquitter leurs charges fiscales et que le caractère confiscatoire des impositions mises à leur charge n'était pas établi ; qu'il résulte de ces constatations que, contrairement aux énonciations du moyen, l'impôt exigible n'a conduit ni à l'expropriation des redevables ni à l'aliénation forcée de leur patrimoine ; que le moyen manque en fait (...).*

*« Attendu que la perception de l'ISF ne s'est pas traduite par l'absorption intégrale des revenus disponibles de M. et Mme X..., la cour d'appel ayant retenu, par une appréciation souveraine, que les prélèvements fiscaux étaient inférieurs à la moitié de leurs revenus disponibles ».*

Dans un des considérants de sa décision [n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005](#), le Conseil constitutionnel a fait valoir :

*« Considérant que l'article XIII de la Déclaration de 1789 dispose : « 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 » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ;*

*Considérant, dès lors, que, dans son principe, l'article contesté, loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».*

Dans sa décision précitée, le Conseil constitutionnel a laissé une grande marge de manœuvre au Parlement, en ce qui concerne notamment sur les impôts pris en compte et le plafond retenu, jugeant que :

*« ni la fixation de la part des revenus au-delà de laquelle le paiement d'impôts directs ouvre droit à restitution, ni la définition des revenus entrant dans le calcul, ni la détermination des impôts directs pris en compte, ni les mesures retenues pour opérer la restitution ne sont inappropriées à la réalisation de l'objectif que s'est fixé le législateur ».*

***b) L'exemple allemand : le principe du partage des revenus entre Etat et contribuable***

La décision de la Cour constitutionnelle de **Karlsruhe du 22 juin 1995 (2 BVL 37/95)** constitue un apport majeur dans l'application du principe d'équité fiscale. Elle considère qu'au regard du principe constitutionnel allemand de « liberté générale d'action », **les contribuables doivent disposer de façon illimitée de 50 % minimum de leurs revenus**. Elle considère l'impôt sur la fortune comme complément de l'impôt sur le revenu, puisque le barème de l'impôt sur la fortune est établi en fonction des revenus attendus de la détention de patrimoine. Elle a dès lors montré que le cumul de l'impôt sur la fortune et de l'impôt sur le revenu allait au-delà d'un partage égal du revenu entre Etat et contribuable.

***c) La Cour européenne des droits de l'homme : le principe de non confiscation des biens***

L'article 1 du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales relatif à la protection de la propriété dispose que

*« toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».*

Cet article s'applique, selon la Cour européenne des droits de l'homme, à la matière fiscale et aux rapports de celle-ci avec le droit de chacun au respect de ses biens (*Comm.EDH, 13 mai 1976, req. 6087/73 ; DR 5/10*).

Selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, la perception d'un impôt est contraire au respect des biens si elle impose à celui qui doit le payer une « **charge spéciale et exorbitante** » (*Comm. EDH, 20 décembre 1960, req. 511.59, Ann. Conv., vol. III p. 395*).

Ainsi, un impôt revêtant la forme d'un prélèvement sur le capital n'enfreint pas la Convention européenne des droits de l'homme dans la mesure où il ne dépasse pas 25 % (vingt cinq pour mille) de la valeur réelle des biens imposables, les contribuables ayant de surcroît la possibilité de procéder à un paiement échelonné de la taxe sur une période de 10 ans (*Comm. EDH, 11 décembre 1986, req. 11036, Svenska Managementsgruppen/Suède ; DR 50/121*).

Sont contraires à la Convention européenne des droits de l'homme toutes les obligations financières résultant de la levée d'impôt et de cotisations qui font peser un fardeau excessif « *sur la personne concernée ou portent atteinte substantiellement à sa situation financière* » ; qu'il en est ainsi *a fortiori* lorsque l'imposition incriminée aboutit à une véritable confiscation en ce qu'elle contraint le contribuable à céder une partie de son capital pour acquitter l'imposition, ou qu'il s'avère que ladite imposition devient supérieure aux revenus disponibles annuels.

[La CEDH a jugé le 4 janvier 2008 que dans l'affaire présentée par Marie-Andrée et Etienne IMBERT DE TREMIOLLES](#) que dans ces circonstances elle n'estime pas que le paiement de l'imposition en question a porté une atteinte telle à la situation financière des requérants

« Dans ces circonstances, compte tenu de la marge d'appréciation dont disposent les Etats contractants en cette matière, et sauf à remettre en question l'appréciation des faits opérée par les juridictions internes – ce qui ne relève pas de sa compétence – la Cour n'estime pas que le paiement de l'imposition en question a porté une atteinte telle à la situation financière des requérants que l'on pourrait estimer qu'il s'agissait d'une mesure disproportionnée ou d'un abus du droit de percevoir des impôts et d'autres contributions, droit reconnu à l'Etat par l'article 1 du Protocole n° 1. »

**Affaire à suivre avec d'autres circonstances !**

**d) La situation en Europe :**

Il convient en outre de rappeler que seuls deux pays européens (France, et Suisse) perçoivent encore l'impôt sur la fortune, le Luxembourg la Suède et l'Espagne ayant annoncé qu'ils y renonçaient.

Patrick Michaud

Avril 2008

