



## LE BOUCLIER EST IL UNE BEQUILLE POUR L'IMPOT SUR LE CAPITAL ?

**Patrick Michaud Avocat**

Un homme politique est celui qui considère la prochaine élection  
Un homme d'Etat est celui qui considère la prochaine génération  
CHURCHILL

### Les revenus et le patrimoine des ménages - Insee Références - Édition 2010 cliqué

Depuis près d'un siècle, le problème de l'imposition de la fortune fait l'objet en France de controverses vives et passionnées. Le projet de loi de **Joseph Caillaux**, ministre des Finances en 1914 ne vint jamais en discussion devant la Chambré des députés ; repris en 1924 par **le Cartel des Gauches**, il n'aboutit point. De nouvelles propositions furent formulées après la Seconde Guerre ; le débat repris de son acuité lorsqu'en 1972 les partis de l'opposition firent figurer cette proposition dans leur programme. Conformément à l'engagement qu'il prit lors de la campagne pour les élections législatives de mars 1978, **le Premier ministre Raymond Barre désigna en juillet 1978 une commission de trois personnalités pour étudier ce problème.**

Les conclusions du rapport Barre .....	2
L'ISF est il un « bon » impôt ? .....	2
<b>Le rapport Marini (2004)</b> .....	<b>2</b>
L'analyse de l'imposition de la fortune par la Cour de Luxembourg .....	3
Les analyses du caractère confiscatoire .....	4
Le droit français : la « prise en compte » des facultés contributives .....	4
L'exemple allemand :le principe du partage des revenus entre Etat et contribuable	5
La Cour européenne des droits de l'homme : le principe de non confiscation des biens .....	6
La situation en Europe et en Suisse en particulier : .....	7
Demain la question prioritaire de constitutionnalité .....	7
Les quatre conclusions à en tirer .....	7
1ere conclusion : le bouclier n'est qu'une béquille .....	7
2 <sup>ème</sup> conclusion : le retour de la réflexion sur le revenu en nature.....	7
3 <sup>ème</sup> conclusion le retour d'une imposition minimum.....	7
4 <sup>ème</sup> conclusion : les propositions de la cour des comptes .....	7
Conclusion finale : la suppression du bouclier entrainera de jure la suppression de l'ISF.....	8

## Les conclusions du rapport Barre

**Le Rapport de la Commission d'études d'un prélèvement sur les fortunes, (cliquer) publié en 1979 à la demande de Raymond Barre était clair et prémonitoire dans sa conclusion.**

« L'institution d'un prélèvement annuel sur la fortune des particuliers, assorti d'un important abattement à la base tenant compte de la situation familiale du contribuable, et d'un barème progressif, contribuerait sans doute à la recherche de l'équité fiscale et à la réduction des inégalités patrimoniales.

Cependant la création d'une taxe annuelle sur la fortune aurait des inconvénients économiques très sérieux : dans la mesure où elle provoquerait une certaine réorientation des placements, il y aurait plus de probabilité pour que celle-ci se fasse en faveur de placements non productifs ou à l'étranger plutôt que dans un sens profitable à l'économie nationale «

### **L'ISF est il un « bon » impôt ?**

Au niveau de la technique des finances publiques, les spécialistes s'accordent pour considérer qu'un **bon impôt est notamment un impôt qui possède une assiette large, un taux réduit et surtout une assiette renouvelable.**

A titre de comparaison, le taux marginal de l'ISF est supérieur au taux de marché monétaire après prélèvements fiscaux et sociaux.

Au niveau de la technique administrative, la formule la meilleure est la déclaration spontanée avec auto liquidation ce qui est la situation de l'ISF et depuis peu du bouclier fiscal.

## **Le rapport Marini (2004)**

Déjà, en 2004, le sénateur MARINI avait déposé un rapport critique sur ce point en rappelant que la réforme de la fiscalité du patrimoine était une condition du rapatriement des capitaux

### **Le rapport Marini (2004) » L'impôt de solidarité sur la fortune : éléments d'analyse économique pour une réforme de la fiscalité patrimoniale**

L'impôt sur la fortune français ne réunit pas ses conditions, il s'agit d'abord un prélèvement voté en 1982 pour des raisons purement symboliques : trouver un financement aux RMI.

Par ailleurs les nombreuses exonérations, dont certaines ont des influences néfastes sur l'épargne productive, ont font aujourd'hui d'abord un impôt sur l'immobilier comme le note le rapport de la cour des comptes de mars 2009. (Lire in fine)

Quelles sont en effet les raisons économiques qui permettent d'exonérer un sympathiquement beau Picasso de 5 millions d'euros et d'imposer une participation capitaliste de même valeur dans une entreprise industrielle, commerciale, agricole ou artisanale ??

**Mais susciter ce débat est il déjà un gros mot interdit de presse ?**

Par ailleurs le caractère potentiellement 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 est exclusivement réservé aux personnes résidentes fiscales en France.

## **L'analyse de l'imposition de la fortune par la Cour de Luxembourg**

La cour de Luxembourg a eu à se pencher sur la situation d'un résident d'Allemagne qui demandait pour ses investissements aux pays bas de bénéficier des mêmes avantages que ceux qui étaient réservés aux résidents de cet état en matière d'impôt sur la fortune à l'époque où celui-ci était en vigueur

### **CJUE 5 juillet 2005 C-376/03 Affaire D.**

#### **Conclusions de l'avocat général M. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer**

La cour a alors précisé des points qui se rapprochent de la jurisprudence française

La situation de l'assujetti à l'impôt sur la fortune et celle de l'assujetti à l'impôt sur le revenu sont, à plusieurs égards, similaires.

Tout d'abord, l'impôt sur la fortune, comme l'impôt sur le revenu, constitue un impôt direct établi en fonction de la capacité contributive du contribuable. L'impôt sur la fortune est souvent considéré comme un complément de l'impôt sur le revenu, portant notamment sur le capital.

Ensuite, l'assujetti à l'impôt sur la fortune détient, en règle générale, la plus grande partie de son patrimoine dans l'État dont il est résident. Ainsi que la Cour l'a déjà constaté, cet État membre constitue le plus souvent l'endroit où l'assujetti a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux (voir arrêt du 12 juin 2003, Gerritse, C-234/01, point 43).

Il y a lieu, par conséquent, d'examiner si, comme en matière d'impôt sur le revenu, la situation du résident et celle du non-résident, dans le cadre de l'impôt sur la fortune, ne sont en règle générale pas comparables.

Pour la cour, un contribuable qui ne détient qu'une partie non essentielle de sa fortune dans un État membre autre que l'État dont il est résident n'est pas, en règle générale, dans une situation comparable à celle des résidents de cet autre État membre et que le refus des autorités concernées de lui accorder l'abattement dont bénéficient ces derniers ne constitue pas une discrimination à son encontre.

Pae ailleurs , en ce qui concerne les conventions fiscales ,la Cour a constaté dans l'arrêt du 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, point 23), que, abstraction faite de la convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO 1990, L 225, p.10), aucune mesure d'unification ou d'harmonisation visant à éliminer les doubles impositions n'a été adoptée dans le cadre communautaire et que les États membres n'ont conclu, au titre de l'article 293 CE, aucune convention multilatérale à cet effet.

En l'absence d'autres mesures communautaires ou de conventions impliquant tous les États membres, de nombreuses conventions bilatérales ont été conclues entre ces derniers.

Ainsi que la Cour l'a déjà rappelé, les États membres sont libres, dans le cadre de ces conventions, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence

fiscale (voir arrêt du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 57).

La Cour a également admis qu'une différence de traitement entre ressortissants des deux États contractants, résultant de cette répartition, ne saurait être constitutive de discrimination contraire à l'article 39 CE (voir arrêt Gilly, précité, point 30).

## **Les analyses du caractère confiscatoire**

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

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

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

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

### ***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 ».*

### ***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.

## **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 !**

### **La situation en Europe et en Suisse en particulier :**

Il convient en outre de rappeler que seuls deux pays européens (France et Suisse) perçoivent encore l'impôt sur la fortune,

#### **L'imposition de la fortune en Suisse cliqué**

### **Demain la question prioritaire de constitutionnalité**

#### **La tribune sur la question prioritaire de constitutionnalité**

La possibilité depuis le 1<sup>er</sup> mars de saisir le conseil constitutionnel est devenue une formidable opportunité pour les citoyens de voir annuler les dispositions confiscatoires des lois. Ce droit permet aux citoyens de saisir, sous certaines conditions, le conseil constitutionnel pour faire abroger une loi qui serait contraire aux principes fondamentaux de notre société. En matière fiscale, il pourra s'agir notamment du caractère disproportionné des sanctions fiscales, du caractère rétroactif d'une disposition législative, du principe de l'égalité devant l'impôt, du droit au respect de la propriété

Encore faut il que les situations auxquelles le conseil aura à répondre soient dignes des principes soulevés et ne soient pas que des questions émotionnelles, même à juste titre, correspondant seulement à un ras le bol personnel.

### **Les quatre conclusions à en tirer**

#### **1<sup>ere</sup> conclusion : le bouclier n'est qu'une béquille**

Le maintien d'un bouclier fiscal est la béquille constitutionnelle de l'impôt sur le capital.

En son absence celui –ci devra vite être confiscatoire et donc judiciairement censurable

#### **2<sup>ème</sup> conclusion : le retour de la réflexion sur le revenu en nature**

Le débat, jusqu'à ce jour rapidement escamoté lors des débats parlementaires reviendra sur la question des revenus à intégrer dans le calcul du bouclier fiscal : les revenus imposés, les revenus exonérés, les revenus hors champ et surtout les revenus en nature

#### **3<sup>ème</sup> conclusion le retour d'une imposition minimum**

##### **Le rapport sur l'impôt minimum sur le revenu**

Les pouvoirs publics avaient rédigé des études fortes complètes sur l'imposition minimum sur le revenu pour les rejeter. Elles devraient bientôt ressortir

#### **4<sup>ème</sup> conclusion : les propositions de la cour des comptes**

## Le rapport sur la fiscalité du patrimoine (mars 2009)

La cour des comptes avait avancé en mars 2009 des propositions de réforme : A propos de l'ISF, " qui évolue de plus en plus vers une imposition de type foncier ", le rapport considère que des changements éventuels devraient s'inscrire " dans une évolution plus générale de la fiscalité de la propriété immobilière, qui inclurait les taxes foncières ".

### **Conclusion : la suppression du bouclier entrainera de jure la suppression de l'ISF**

Le bouclier fiscal a été une béquille sur un principe d'imposition apportant une apparence émotionnelle d'équité fiscale mais dont le caractère est potentiellement confiscatoire et économiquement dangereux.

A mon avis ; la suppression du bouclier fiscal entrainera l'abolition de droit de l'impôt sur la fortune à la française

Patrick Michaud

Avril 2010