

300 Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises

Fabrice PEZET,

doctorant contractuel à la faculté de droit
de l'université Paris-Est-Créteil



Le caractère confiscatoire de l'impôt est un sujet récurrent en un moment où la pression fiscale s'accroît. La décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012 est une étape importante dans l'appréciation qu'il en fait et la portée qu'il lui donne.

1 - La décision rendue le 29 décembre 2012¹ par le Conseil constitutionnel et qui censure, entre autres, la taxation d'une partie des revenus des contribuables les plus aisés au taux de 75 %², a été à l'origine d'une double occasion manquée. D'une part, elle n'a pas permis au Gouvernement et à la nouvelle majorité parlementaire de mettre en œuvre l'une des propositions de campagne du président de la République. Et d'autre part, elle n'a pas conduit le Conseil constitutionnel à définir définitivement et précisément la notion d'« impôt confiscatoire ».

Comme il fallait s'y attendre, le Conseil constitutionnel avait en effet été saisi par des parlementaires de l'opposition qui faisaient grief à l'imposition envisagée d'être confiscatoire. Mais plutôt que de se prononcer sur ce moyen, le Conseil a préféré se référer à la notion d'« impôt excessif ». Ainsi, si la décision du Conseil est importante, elle n'est ni novatrice, ni décisive.

2 - Souvent utilisée, la notion d'impôt confiscatoire est rarement définie³. Sans doute renvoie-t-elle, au premier abord, au sentiment d'être spolié par l'État : l'impôt aboutirait ainsi au vol des citoyens par l'État, ce qui est d'ailleurs confirmé par l'étymologie du terme « confiscation » qui, dérivé du mot « fisc » renvoie au procédé d'« acquisition par l'État, aux fins d'aliénation à son profit de tout ou partie du patrimoine d'un condamné ». Mais si la « confiscation »

peut historiquement être conçue comme une pénalité⁴, il semble que l'acception contemporaine du terme signifie plutôt une expropriation forcée sans contrepartie. D'origine juridique, l'expression prend alors une dimension politique⁵.

Sur le long terme, la renaissance de la notion d'impôt confiscatoire comme argument politico-juridique montre d'ailleurs que le débat sur l'impôt pose le problème de sa légitimité, encore que les conditions qui l'entourent ont évolué. À l'origine, la question de la légitimité renvoie en effet au consentement à l'impôt, à l'instar des grandes révolutions de l'ère moderne (révolutions anglaise au XVIII^e siècle, américaine et française au XVIII^e siècle). Pour être légitime, l'impôt doit ainsi être voté par les représentants du Peuple, c'est-à-dire le Parlement élu, de sorte que le principe est inscrit dans le *Bill of Rights* anglais de 1689 et à l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 et qu'il justifie le contrôle exercé par le Parlement sur l'Exécutif comme le montre sa traduction contemporaine en droit constitutionnel français au cinquième alinéa de l'article 34 de la Constitution. Le principe du consentement offre une garantie avant tout procédurale par l'attribution d'une pleine compétence au Parlement en matière fiscale. En faisant du vote de la représentation nationale le seul garde-fou, cette lecture postule que le Parlement « ne saurait mal faire ».

S'il y aurait beaucoup à redire sur cette **fiction juridique**, celle-ci explique sans doute la relative timidité du juge constitutionnel dans le domaine fiscal. Au-delà, la « liberté d'appréciation du législateur » reconnue par le juge constitutionnel s'appuie également sur les liens complexes entre légitimité et légalité. Le consentement à l'impôt, fon-

1. *Cons. const.*, déc. 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, *Loi de finances pour 2013* : JO 30 déc. 2012, p. 20966.

2. La disposition censurée instaurait une surtaxe d'impôt sur le revenu aboutissant à un taux marginal de 75 % pour les revenus supérieurs à 1 M €.

3. Pour une mise en perspective internationale, V. A. R. Brewer-Carias, *Les protections constitutionnelles et légales contre les impôts confiscatoires*, in *Études de droit public comparé* : Bruylant, Bruxelles, 2001. – V. JCl. *Fiscal Impôts directs Traité*, Fasc. 70, Bouquier Fiscal, J.-B. Geffroy.

4. Pour un exemple d'utilisation de la confiscation comme peine, V. C. *pén.*, art. 131-21.

5. Dans une perspective incluant les questions de politique fiscale et d'acceptation de l'impôt, V. D. Larbre, *Le caractère confiscatoire de l'impôt* : Dr. fisc. 2012, n° 20, 291.

dement de la légitimité de l'impôt, est formalisé par la loi fiscale, votée par le Parlement. Dans un premier temps le problème de la légitimité est donc réglé par le recours à la légalité. Cependant la prise en compte croissante des libertés individuelles repose le problème de la légitimité de l'impôt. Non seulement la légalité n'est plus un argument suffisant pour apprécier la légitimité, mais également la nécessité apparaît de défendre l'individu face à la collectivité et le citoyen face à l'État. Le renouveau de la question de l'« impôt confiscatoire » s'intègre dans la recherche d'un équilibre entre les droits de l'individu contribuable et les prérogatives de la collectivité-État.

3 - La décision du 29 décembre 2012 s'inscrit dans cette volonté de conciliation entre droits du contribuable et prérogatives de l'État. Elle prend place dans un contexte à la fois national et européen où le juge constitutionnel applique les libertés individuelles au domaine fiscal. Néanmoins la contribution croissante du juge constitutionnel à la loi fiscale ne va pas sans difficulté. À l'instar de ses homologues européens, le Conseil constitutionnel hésite à fixer une norme constitutionnelle d'interdiction de l'imposition confiscatoire, ce qui l'exposerait à l'accusation de « gouvernement des juges ». Pour ces raisons, le juge constitutionnel cherche, en France comme dans d'autres États européens, d'autres fondements juridiques pour contrôler l'impôt (1). Cette démarche étant insuffisante, il déplace ensuite subrepticement le débat de l'impôt confiscatoire vers l'impôt excessif (2).

1. L'interdiction des impôts confiscatoires et les principes constitutionnels traditionnels

4 - Afin de statuer sur le caractère confiscatoire des impôts sans en donner véritablement l'impression, le juge constitutionnel peut passer par le truchement des principes constitutionnels traditionnels. Pour ce faire, il devrait de prime abord se référer au droit de propriété (A). Mais le principe d'égalité tend à s'y substituer (B).

A. - L'interdiction des impôts confiscatoires et le droit de propriété

5 - Le droit de propriété est un droit subjectif reconnu et intégré à la majorité des constitutions et des traités internationaux contemporains. En matière fiscale, deux conséquences alternatives peuvent en être tirées par le juge constitutionnel, lequel peut soit exercer un contrôle visant à préserver la substance du droit de propriété et ne sanctionnant que les prélèvements manifestement disproportionnés (1°) soit déterminer un « seuil constitutionnel » au-delà duquel l'impôt devient nécessairement confiscatoire (2°).

1° L'impôt confiscatoire face à la substance du droit de propriété

6 - Le droit de propriété est un élément important des constitutions contemporaines. Le développement du constitutionnalisme dans les années post-1945 a rendu nécessaire une réaffirmation explicite du droit de propriété, particulièrement dans le cadre de l'affrontement Ouest-Est, ce qui explique que le droit de propriété se retrouve dans la plupart des constitutions de l'après-guerre. En France, le Conseil constitutionnel a explicité sa valeur constitutionnelle dans sa décision *Nationalisations*⁶, en a reconnu la valeur constitutionnelle, suivant ainsi le juge constitutionnel allemand qui, depuis les années 1950, se réfère à la « garantie de propriété » en tant que norme de contrôle des mesures économiques du législateur. Plus largement, le droit de propriété a une portée idéologique forte : les juges constitu-

tionnels (et particulièrement le juge constitutionnel allemand) associent le droit de propriété et le caractère démocratique et libéral du régime politique⁷.

De façon générale, le droit de propriété est souvent invoqué en droit public économique. Il est particulièrement employé dans le cas du contentieux des expropriations et, de manière nécessairement moins fréquente, dans le cadre des nationalisations⁸. Cependant, peut-il être invoqué en matière fiscale afin de caractériser un impôt comme étant confiscatoire ?

7 - L'application du droit de propriété en droit interne connaît des fortunes diverses selon les pays. En France, le Conseil constitutionnel semble reconnaître la possibilité d'y recourir en matière fiscale. Cependant, la jurisprudence du Conseil constitutionnel demeure ambiguë sur ce point précis comme l'illustre une décision portant sur le contentieux de l'Impôt de solidarité sur la fortune⁹. Lors de la décision du 24 juillet 1991¹⁰, le Conseil constitutionnel a ainsi reconnu la possibilité de censurer un impôt sur le fondement du droit de propriété. Selon le Conseil, une mesure fiscale « ne saurait avoir pour conséquence, par ses effets sur le patrimoine des contribuables, de porter atteinte au droit de propriété ». Mais si cette jurisprudence semblait ouvrir la voie à une censure de l'impôt confiscatoire en application du droit de propriété, elle pose davantage de questions qu'elle n'en résout.

La première question qu'elle soulève est ainsi la définition des « effets sur le patrimoine des contribuables » lesquels ne sont pas aisément identifiables. S'appuyant sur la définition donnée par Paul-Marie Gaudemet, un impôt prendrait un caractère confiscatoire « lorsque l'élévation de son taux oblige le contribuable à amputer son patrimoine pour l'acquitter, son revenu disponible n'y suffisant plus »¹¹. Dans cette hypothèse, un impôt pourrait être confiscatoire s'il représente au moins 100 % du revenu¹², provoquant de facto « une expropriation déguisée ».

Mais la seconde question est alors de savoir comment apprécier les effets d'un impôt sur le patrimoine d'un contribuable, ce qui renvoie aux spécificités du contentieux constitutionnel en France. Car contrairement aux autres juges constitutionnels, le Conseil constitutionnel français ne connaît pas des cas *in concreto*, et ne se prononce qu'*in abstracto*, en droit. Par conséquent, le Conseil ne peut apprécier les effets réels de l'imposition sur les contribuables dans la diversité de leurs situations. De ce fait, la portée de la décision du 24 juillet 1991 demeure limitée.

Il faut néanmoins noter que cette conception de l'impôt confiscatoire comme prélèvement équivalant à une « expropriation déguisée » est celle retenue par la Cour européenne des droits de

6. *Cons. const.*, déc. 16 janv. 1982, n° 81-132 DC, *Nationalisations* : *Rec. Cons. const.* 1982, p. 18.

7. V. par ex., *BVerfGE* 24, 367, *Hamburgisches Deichordnungsgesetz* (18 déc. 1968). – Pour une analyse complète de la « garantie de propriété », v. aussi G. S. Alexander, *Property as a Fundamental Constitutional Right? The German Example* : *Cornell Law Faculty Working Papers*, Paper 4, 2003.

8. À ce titre, il doit être précisé que la méthodologie suivie par le Conseil constitutionnel dans sa décision *Nationalisations* de 1982, emprunte au contrôle de l'expropriation.

9. Pour un panorama complet du contentieux sur le caractère confiscatoire de l'ISE, V. W. Mastor, *L'impôt de solidarité sur la fortune à l'épreuve de la Constitution* : *Dalloz* 2005, p. 1257. – O. Fouquet, *Le Conseil constitutionnel et l'ISF* : *FR Lefebvre* 38/2012, inf. 22, p. 25.

10. *Cons. const.*, déc. 24 juill. 1991, n° 91-298 DC, *Loi de financement de la Sécurité sociale pour 1992* : *Rec. Cons. const.* 1991, p. 82.

11. P.-M. Gaudemet, *Protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires* : *RID comp.* 1990, p. 806.

12. Il est possible de considérer que ce pourcentage est en réalité inférieur, une partie du revenu étant consacrée à la couverture des dépenses de vie courante.

l'homme¹³. L'article 1^{er} du Protocole additionnel n° 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales dispose que « toute personne ou morale a droit au respect de ces 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 du droit international ». Dès 1988¹⁴, la Commission européenne des droits de l'Homme reconnaît la possibilité d'appliquer les dispositions de cet article à la matière fiscale. La fiscalité représente une « ingérence » dans le droit de propriété. Le principe posé est la prohibition des « charges excessives » susceptibles de porter atteinte à la situation financière du contribuable : sont susceptibles de censurer les impôts qui conduisent à un prélèvement manifestement disproportionné. La Cour rappelle « qu'un État contractant, spécialement quand il élabore et met en œuvre une politique en matière fiscale, jouit d'une large marge d'appréciation, et la Cour respecte l'appréciation portée par le législateur en pareilles matières, sauf si elle est dépourvue de base raisonnable ». C'est ainsi que le contentieux de l'impôt confiscatoire sur le fondement de la propriété ne peut qu'épouser le contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation adoptée par les juridictions constitutionnelles internes. En d'autres termes, il s'agit d'un **contrôle restreint**. Le contentieux de l'impôt sur le fondement du droit à la protection des biens permet la reconnaissance d'un contentieux autour de l'impôt confiscatoire sur le fondement de l'erreur manifeste d'appréciation¹⁵.

8 - L'utilisation du droit de propriété impliquerait la détermination préalable de ce que serait sa « substance », permettant ainsi, au moins, la mise en œuvre du contrôle restreint. Si cette opération de définition n'a pas été réalisée par le Conseil constitutionnel, d'autres États, tels l'Allemagne ou la Suisse, s'y sont essayés.

2° L'impôt confiscatoire face à un seuil constitutionnel

9 - La référence au droit de propriété permet alternativement l'instauration d'un « seuil constitutionnel » au-delà duquel l'impôt devient confiscatoire. Ce « seuil constitutionnel » implique alors de plafonner l'impôt, comme le montre l'exemple de l'Allemagne ou de la Suisse. En Allemagne, l'utilisation du droit de propriété dans un contexte fiscal est circonscrite au contentieux des droits de succession (*Erbrechtsgarantie*). Le juge constitutionnel allemand admet le recours à la garantie de propriété posée par l'article 14 de la Loi fondamentale au cas spécifique où l'imposition deviendrait de ce fait « étouffante » (*erdrosselnd*). Le droit de propriété se verrait privé de sa substance dans le cas d'une imposition disproportionnée (*über jedes Mass*). Formellement, cette position se rapproche de la position du Conseil constitutionnel français. Néanmoins, la volonté de préserver la « substance » du droit de propriété au contentieux fiscal reflète l'attention particulière que prête le juge constitutionnel allemand au droit de propriété, vu comme un élément essentiel de l'ordre constitutionnel. La décision prise le 22 juin 1995¹⁶ par le deuxième sénat s'inscrit dans une démarche de définition de ce que serait la « substance » de la propriété en matière fiscale. Cette démarche s'effectue en deux temps : elle porte sur l'assiette et le taux. Dans cette décision, le juge constitutionnel estime que, pour être conforme au droit de propriété, l'impôt sur le patrimoine doit taxer non pas le patrimoine (« la substance de la chose ») mais les revenus du patri-

moine (« les revenus qui peuvent habituellement en être retirés »). Selon la Cour, l'impôt doit porter sur les revenus du capital sous toutes leurs formes (loyers, plus-values, intérêts, dividendes) plutôt que sur le capital lui-même (bien immobiliers, épargne, actions). À défaut, « l'impôt conduira à une confiscation progressive et imposera le contribuable de façon exorbitante ». Le juge opère donc une redéfinition de l'assiette de l'impôt sur le patrimoine sur le fondement de la garantie de propriété contenue à l'article 14 de la Loi fondamentale. Mais surtout, le juge constitutionnel allemand institue ce que la doctrine allemande appelle la « règle de la division par moitié » (*Halbteilungsgrundsatz*). Cette interprétation se fonde sur une interprétation constructiviste de l'adverbe « *zugleich* » qui peut se traduire par « également » ou « à parts égales ». Elle postule que l'ensemble des prélèvements obligatoires doit aboutir à une répartition « d'environ¹⁷ la moitié entre des mains privées et publiques ». Concrètement, cela implique un plafonnement de l'impôt à « environ » la moitié d'un revenu. Cette jurisprudence n'a jamais été appliquée et a finalement été abandonnée par la Cour constitutionnelle par un arrêt du 20 janvier 2006¹⁸. Mais en dépit de ce revirement, la décision du 22 juin 1995 montre un exemple de plafonnement jurisprudentiel de l'imposition. Elle permet d'identifier également un exemple de « seuil constitutionnel » fixé par l'instance chargée d'interpréter la Constitution¹⁹.

10 - En Suisse, la portée fiscale du droit de propriété est pleinement reconnue. Les méthodes de plafonnement de l'impôt sont considérées comme la conséquence directe de ce principe constitutionnel. Ces plafonnements sont d'abord contenus dans le droit positif²⁰. Le législateur est secondé par le Tribunal fédéral qui apprécie le niveau confiscatoire ou non de l'impôt. Dans cette tâche, le juge ne se réfère pas uniquement au niveau du taux d'imposition mais tient également compte de « la charge que représente l'imposition sur une longue période, en faisant abstraction des circonstances extraordinaires (...) les circonstances concrètes la durée et la gravité de l'atteinte le cumul avec d'autres impositions, la possibilité de répercuter sur d'autres le poids de l'impôt ». La situation du contribuable est largement prise en compte, le juge statuant au cas par cas et donnant ainsi à ses décisions un caractère d'espèce. La jurisprudence du Tribunal fédéral offre une large collection d'exemples de plafonnement de l'imposition²¹, sans toutefois fixer de norme générale. Les décisions

13. Pour un rapide bilan de l'impact de la jurisprudence fiscale de la Cour européenne des droits de l'homme en droit interne, V. W. Mastor, *L'impôt de solidarité sur la fortune à l'épreuve de la Constitution*, préc.

14. CEDH, 14 déc. 1988, n° 13013/87, *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse et un groupe d'environ 15 000 personnes c/ Suède* : DR 1988, 58, p. 163.

15. V. par ex., CEDH, 3^e sect., 4 janv. 2008, n° 25834/05 et n° 27815/05, *Imbert de Tremiolles c/ France* : Dr. fisc. 2008, n° 15, comm. 264, note E. J. Van Brustem ; RJF 5/2008, n° 615.

16. BVerfGE 93, 121, *Einheitswerte II* (22 juin 1995).

17. L'expression exacte employée par la Cour constitutionnelle allemande est « *in der Nähe* ». Cette formule peut se traduire par « environ » mais également par « aux alentours ». L'ambiguïté même de la formulation du juge constitutionnel allemand montre les hésitations de la Cour de Karlsruhe. Cela tend à penser que la décision du 22 juin 1995 est moins générale et absolue que souvent prétendu.

18. BVerfGE 115, 97, *Halbteilungsgrundsatz* (20 janv. 2006).

19. Saisi par les parlementaires de l'opposition, le Conseil constitutionnel a refusé de transposer en France la décision du 22 juin 1995 concernant l'ISF, V. *Cons. const.*, déc. 29 déc. 1998, n° 98-405 DC, *Loi de finances pour 1999* : JO 31 déc. 1998 ; *Rec. Cons. const.* 1998, p. 326 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 1, comm. 1 ; *RJF* 2/99, n° 194. – S'agissant de l'assiette de l'ISF, V. O. Fouquet, *L'assiette de l'ISF est-elle constitutionnelle ?* : *Dr. fisc.* 2010, n° 42-43, act. 398.

20. Ainsi en Suisse, la Constitution fédérale dispose que l'impôt sur le capital ne peut excéder un taux de 0,825 pour mille. De même le taux maximal de l'impôt fédéral direct est fixé à 11,5 %.

21. Pour les impôts cantonaux sur la richesse ou sur les grandes fortunes et sur leur revenu, le Tribunal fédéral suisse n'a pas retenu qu'en soi cet impôt avait un caractère confiscatoire, même si la charge fiscale sur le revenu peut atteindre 46,3 %. Il estime qu'une imposition totale de 67,6 % perçue au cours de trois années successives sur un même revenu immobilier n'était pas confiscatoire. Dans une décision de 2007 relative à l'impôt sur le revenu, le Tribunal fédéral a jugé qu'une charge fiscale globale de 55 % frappant une rente viagère revêt un caractère confiscatoire, mais refuse de qualifier comme tels des prélèvements à des taux supérieurs à 60 %.

d'espèce ainsi rendues témoignent de l'individualisation croissante dans l'appréciation des effets « confiscatoires » de l'impôt²².

Dans ces conditions, il semble que le principe de propriété ait une portée relativement limitée en matière fiscale. Hormis (brièvement) dans le cas allemand et (plus généralement) dans le cas suisse, le juge se borne à un contrôle restreint de la conformité de l'impôt au droit de propriété, fondé sur l'erreur manifeste d'appréciation. L'impôt n'est donc confiscatoire que s'il prive de sa « substance » le droit de propriété. Le caractère apparemment secondaire du droit de propriété comme norme de contrôle de l'impôt confiscatoire est donc établi.

Cela a conduit le juge à employer en priorité le principe d'égalité dans le contrôle au fond de la norme fiscale.

B. - L'interdiction des impôts confiscatoires et le principe d'égalité

11 - Principe général du droit public en Europe occidentale, le principe d'égalité est le principal outil de contrôle de la fiscalité. Il importe d'évoquer sa place dans le contrôle de la fiscalité en général (1°), puis d'analyser sa contribution à la notion d'impôt confiscatoire en ce qu'il permet de saisir le concept assez vague de facultés contributives (2°).

1° La reconnaissance et l'utilisation du principe d'égalité en matière fiscale

12 - En matière fiscale, le principe d'égalité implique communément que les contribuables se trouvant dans une situation similaire doivent recevoir un traitement identique ou similaire. À défaut, la norme est inconstitutionnelle en ce qu'il y a, selon les cas, rupture du principe d'égalité ou discrimination. Ayant pleine valeur constitutionnelle²³, il est l'instrument privilégié par le juge constitutionnel pour contrôler au fond la norme fiscale²⁴, même s'il ne saurait substituer son appréciation à celle du législateur²⁵.

En France, en Allemagne et en Autriche, la reconnaissance du principe de liberté d'appréciation du législateur est tempérée par un contrôle de proportionnalité. Toutefois, ce contrôle de proportionnalité ne s'effectue pas dans les mêmes conditions qu'en matière de droit de propriété. Il semble que la Cour constitutionnelle autrichienne effectue un authentique test de proportionnalité²⁶ consistant en l'identification d'une « différence de traitement pour laquelle il n'existe aucune justification objective »²⁷. La méthodologie de la

Cour²⁸ consiste à identifier une discrimination puis d'évaluer la pertinence de la justification avancée, et enfin de s'assurer que la différence de traitement opérée est proportionnée et adaptée à l'objectif suivi par le législateur²⁹.

À l'inverse, la situation française se caractérise par l'emploi d'un contrôle restreint de proportionnalité, conformément à la ligne traditionnelle du juge constitutionnel en matière fiscale³⁰. Le principe est qu'une catégorie spécifique peut être traitée de manière spécifique. Le législateur peut prévoir une différence de traitement pourvu qu'elle soit fondée sur des « critères objectifs et rationnels » ou qu'elle réponde à un « objectif d'intérêt général ». Cependant, ces conditions sont appréciées très largement. De plus, le contrôle réalisé par le Conseil constitutionnel se rapproche de l'erreur manifeste d'appréciation. Le principe d'égalité en matière fiscale se définit négativement, puisqu'il renvoie à une absence de discrimination manifestement disproportionnée dans une situation donnée. La conséquence en est que la différence de traitement doit être globalement proportionnée à la différence de situation. Le principe d'égalité n'impose donc pas un traitement rigoureusement identique.

Le juge constitutionnel allemand a adopté une voie médiane entre le cas autrichien et le cas français. Son contrôle est effectivement de nature restreinte³¹. Toutefois, il s'assure que la différence de traitement prévue par le législateur est soigneusement justifiée par des différences objectives de situation. Par ailleurs, il vérifie que les moyens mis en œuvre sont suffisants pour atteindre l'objectif fixé par le législateur. De façon générale, la Cour constitutionnelle allemande vérifie la pertinence de la justification et que la mesure proposée soit en mesure de réaliser les objectifs invoqués par le législateur.

13 - Au vrai, le principe d'égalité s'entend surtout comme un moyen de limiter les cas d'arbitraire. Il est d'ailleurs intéressant que le juge constitutionnel allemand pose une obligation de justification afin d'éviter tout risque de décision « arbitraire » (*willkürlich*). En Allemagne, cette lutte contre le risque d'arbitraire peut s'exprimer de façon négative lors de l'examen de certains avantages fiscaux³². Mais elle peut aussi conduire à une obligation positive incombant au législateur. Dans les années 1990, ces questions ont fait l'objet de deux jurisprudences relativement connues. La première³³ est celle relative à l'impôt sur les intérêts (*Zinsbesteuerung*). En l'espèce, le législateur prévoit l'imposition des revenus mais n'impose aucune obligation déclarative aux établissements bancaires. Cela aboutit à ce que seuls les contribuables « honnêtes » déclarent les intérêts perçus et soient imposés, tandis que des contribuables moins scrupuleux, ne sont pas imposés. Constatant une inégalité entre contribuables dans une même situation (à savoir ceux percevant des intérêts), la Cour estime

22. Si le terme employé est « impôt confiscatoire », il apparaît néanmoins que c'est plutôt le caractère excessif de l'impôt qui est contrôlé.

23. Article 3 de la loi fondamentale de la République fédérale d'Allemagne, article 7 de la Constitution autrichienne, articles 2 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

24. En Autriche par exemple, la Cour constitutionnelle se reconnaît le pouvoir d'interpréter une disposition fiscale à l'aune du principe d'égalité depuis 1927, V. VfSlg 879/1927.

25. La formule employée par le Conseil constitutionnel est : « Considérant qu'aux termes de 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" ; qu'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 ». – Pour un exemple portant sur le taux d'un impôt, V. Cons. const., déc. 16 janv. 1986, n° 85-200 DC, Loi relative à la limitation des possibilités de cumul entre pensions de retraite et revenus d'activité : Rec. Cons. const. 1986, p. 9.

26. Ainsi relativement aux taux réduits de TVA, V. VfSlg 7384/1974, VfSlg 8549/1979 et VfSlg 9666/1983.

27. V. K. Karinek et M. Holoubek, *Austria*, in G. T. K. Meussen (dir.), *The principle of Equality in European Taxation* : Kluwer Law International, série Eucotax, 1999, p. 35 à 49.

28. Il est intéressant de noter que c'est une technique identique que le juge de l'Union européenne met en œuvre en matière fiscale s'agissant du contentieux sur le fondement des libertés de circulation.

29. Il semble qu'en Autriche le principe d'égalité en matière fiscale trouve une application rigoureuse. Ainsi au cours de l'Entre-deux-guerres, le juge constitutionnel autrichien a jugé par deux fois la progressivité de l'impôt sur le revenu contraire au principe d'égalité, V. VfSlg 1123/1928 et VfSlg 1451/1932.

30. V. L. Favoreu et L. Philip, *Les Grandes décisions du Conseil constitutionnel* : Dalloz, 15^e éd., 2009, p. 229 et 231. – O. Fouquet, *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt*, in *Les nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel* n° 33 : Dalloz, oct. 2011.

31. V. notamment, K. Vogel, *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht* : Walter de Gruyter – Berlin – New York, Berlin, 1999, p. 15 à 19.

32. V. K. Vogel, *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*, préc. – H. E. Kiehne, *Grundrechte und Steuerordnung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts* : C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2004, p. 22 à 28. – K. Vogel et C. Waldhoff, *German*, in G. T. K. Meussen (dir.), *The principle of Equality in European Taxation* : Kluwer Law International, série Eucotax, 1999, p. 89 à 114.

33. BVerfGE 84, 239, *Kapitalertragssteuer* (19 mars 1991).

qu'il incombe au législateur de mettre en place les moyens nécessaires pour s'assurer que les contribuables remplissent leurs obligations fiscales. À défaut de telles mesures, il prononce l'inconstitutionnalité du dispositif pour la violation du principe d'égalité. L'autre cas est celui relatif à l'impôt sur le patrimoine (*Vermögenssteuer*). La Cour juge inconstitutionnel le dispositif en vigueur en raison d'un traitement différencié et injustifié dans l'évaluation des biens mobiliers et des biens immobiliers. Le législateur ayant refusé de corriger le point litigieux dans le délai fixé par la Cour constitutionnelle, l'impôt sur le patrimoine est supprimé pour non-conformité au principe constitutionnel d'égalité³⁴.

Pleinement reconnu en matière fiscale, le principe d'égalité permet de contrôler la norme fiscale au fond. Il est particulièrement utilisé pour définir les « facultés contributives ».

2° La définition des facultés contributives par l'emploi du principe d'égalité

14 - La notion de facultés contributives renvoie à la lecture de l'article 13 de la Déclaration des droits de 1789. Celui-ci impose de répartir l'impôt entre citoyens « en raison de leurs facultés ». La définition du caractère confiscatoire de l'impôt peut se rattacher à cette notion de facultés contributives. L'impôt serait alors confiscatoire en ce qu'il ne prendrait pas suffisamment en compte la situation personnelle du contribuable. Toutefois, cette expression demeure vague et se prête à différentes interprétations. L'interprétation traditionnelle du principe d'égalité en droit public français justifie, mais ne semble pas imposer, de prendre en compte certaines charges en particulier. L'**égalité bidimensionnelle**³⁵ promue par le droit public allemand semble plus contraignante pour le législateur mais demeure ouverte la question de savoir quels critères doivent être spécifiquement pris en considération.

Il semble que le travail de détermination des facultés contributives soit brouillé par deux aspects consubstantiels à la fiscalité. Le premier est la marge de manœuvre laissée au législateur, expression du principe de légalité. Le second est le cadre d'appréciation des capacités contributives. S'il existe un principe général de prise en compte des facultés contributives, il n'existe pas une définition précise de ce que serait une faculté contributive. Le juge constitutionnel définit alors les capacités contributives et les critères permettant de les prendre en compte en lien avec les caractéristiques des impôts.

Ce point est commun aux jurisprudences constitutionnelles française et allemande. En Allemagne, les différents impôts sont classés en fonction de leurs caractéristiques. Le juge constitutionnel allemand estime que chaque impôt doit tenir compte des facultés contributives. Toutefois, cette prise en considération n'est pas uniforme : elle dépend de l'objet de chaque impôt. Ce faisant, le concept de facultés contributives est apprécié en fonction des caractéristiques de chaque impôt. L'exemple le plus fréquemment présenté est celui de l'impôt sur le revenu (*Einkommensteuer*). Le principe est que doit être imposé le revenu net. Dans l'éventualité où serait imposé le revenu brut, l'impôt serait apprécié en tant que taxe sur le chiffre d'affaires (*Umsatzsteuer*). Dans ces conditions, c'est l'impôt qui fournit le cadre pour la définition des capacités contributives.

15 - Le juge constitutionnel français adopte un point de vue similaire de façon moins explicite. Le principe retenu est que « la situation des redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ». Un impôt ayant les caractéristiques de l'impôt sur le

revenu doit en suivre les règles. Dans sa décision du 29 décembre 2012³⁶, le Conseil relève que la taxe à 75 % consiste en une surtaxe de 18 % de l'impôt sur le revenu au-delà d'un million d'euros. Par conséquent, cette surtaxe se rattache à l'impôt sur le revenu. Conformément au principe déjà posé en 1982, elle doit donc en suivre les principes directeurs. En l'occurrence, pour être déclarée constitutionnelle, la « taxe à 75 % » devait être appréciée dans le cadre du foyer fiscal (et non au niveau de chaque contribuable) et être soumise aux règles du quotient conjugal et familial. Par conséquent, elle est censurée pour « rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».

Un exemple inverse est donné par la jurisprudence *Mathieu* de 2010³⁷. À cette occasion, le Conseil constitutionnel part du principe que les charges contributives de l'ISF doivent être en lien avec l'objet de l'impôt, à savoir « la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits ». En l'occurrence, ce principe n'impose pas l'introduction d'un mécanisme de quotient familial ou encore la prise en compte des seuls « biens productifs de revenus » dans l'assiette de l'ISF.

16 - Ces deux jurisprudences montrent que les facultés contributives peuvent varier en fonction des principes et objectifs de chaque impôt. La notion est donc essentiellement relative.

Aussi s'agit-il désormais d'identifier quelques exemples de charges dont doit tenir compte le législateur. L'exemple choisi porte sur les charges familiales. Après le revenu il s'agit d'une charge objective qui affecte nécessairement les facultés contributives. À ce titre, l'exemple allemand semble le plus pertinent. En effet, le principe d'égalité bidimensionnelle donne plus de force à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle sur le fondement du principe d'égalité puisqu'elle impose une action positive du législateur.

La première application de cette doctrine en droit fiscal allemand remonte à la décision du 17 janvier 1957³⁸. La disposition en cause est l'imposition en commun des deux époux. Dans l'hypothèse où la femme mariée perçoit des revenus, l'impôt dû est supérieur à celui dû par un couple non-marié se trouvant dans la même situation. La Cour combine les dispositions contenues aux articles 3 (principe d'égalité) et 6 (protection de la famille et du couple) pour juger qu'il existe bien une discrimination à l'encontre des couples mariés³⁹. L'absence de prise en compte par la législation de la situation des couples mariés est donc inconstitutionnelle. En conséquence, il appartient au législateur de remédier aux effets négatifs du système fiscal sur les couples mariés. Le législateur a l'obligation d'agir mais encore faut-il noter que la Cour constitutionnelle lui laisse toute latitude quant au moyen à utiliser. Ainsi, la solution actuelle retenue par le législateur consiste à laisser la liberté de choix aux couples mariés qui peuvent choisir entre une imposition séparée ou une imposition conjointe contrebalancée par l'application d'un quotient conjugal (*Ehegattensplitting*)⁴⁰.

36. *Cons. const.*, déc. 29 déc. 2012, n° 2012-662 DC, *Loi de finances pour 2013*, préc.

37. *Cons. const.*, déc. 29 sept. 2010, n° 2010-44 QPC, M. et M^{me} Mathieu : *Rec. Cons. const.* 2010, p. 259 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 40, act. 379 ; *FR Lefebvre* 42/2010, p. 3. – Sur cette décision V. également, E. de Crouy-Chanel et A.-S. Le Bris, *La décision n° 2010-44 QPC du Conseil constitutionnel : réflexions sur la notion de faculté contributive* : *Dr. fisc.* 2011, n° 9, 230. – J.-Ph. Feldman, *Le Conseil constitutionnel et l'ISF. De l'égalité et de la progressivité de l'impôt* : *Dalloz*, 2010, n° 39, p. 2620.

38. *BVerfGE* 6, 55, *Steuersplitting* (17 janv. 1957).

39. Il est à noter que la Cour refuse d'admettre la justification du gouvernement fédéral selon laquelle cette différence de traitement viserait à encourager les femmes mariées à demeurer au foyer au motif que cela violerait l'article 3 (principe d'égalité) de la Loi fondamentale qui prohibent les discriminations sur la base du sexe.

40. L'*Ehegattensplitting* consiste en une division par deux du revenu imposable avant application du barème puis d'une remultiplication par deux de l'impôt ainsi déterminé.

34. *BVerfGE* 93, 121, *Einheitswerte II* (22 juin 1995).

35. L'égalité bidimensionnelle impose que des personnes se trouvant objectivement dans la même situation soient traitées de façon identique. Elle implique également que des personnes dans des situations différentes soient traitées différemment, une identité de traitement équivalant alors à une discrimination.

En ce qui concerne la prise en compte des charges familiales et particulièrement des frais d'éducation des enfants, la jurisprudence de la Cour constitutionnelle a été plus confuse. Dans une décision de 1976⁴¹, la Cour reconnaît que l'absence de prise en compte des charges familiales est pénalisante en ce qui concerne les capacités contributives des parents⁴². Mais elle note que les allocations familiales ainsi qu'un système d'éducation gratuite contribuent à soulager les parents dans leur fonction éducative. De fait, la demande n'est pas justifiée. Cette position est progressivement révisée en 1982⁴³ et en 1984⁴⁴. La forme actuelle du système fiscal doit permettre la déduction des frais d'éducation et de prise en charge sur le fondement de la justice fiscale et des capacités contributives (1982) avant de préciser le montant de cette déduction doit être fixé de façon réaliste en tenant compte de critères objectifs (1984). C'est finalement la décision rendue par la Cour le 29 mai 1990⁴⁵ qui pose le principe d'un niveau de vie de base pour les membres d'une même famille. Les principes combinés de dignité humaine (article 1^{er}), de l'État social (article 20) et de protection de la famille (article 6) aboutissent à une obligation positive pour l'État d'assurer un revenu minimum permettant de garantir une existence digne à tous les membres d'une même famille. Le législateur doit prendre en compte la situation familiale des contribuables. En l'occurrence le choix du législateur consiste en un abattement (*Kinderfreibetrag*) sur le revenu imposable.

Cette brève description de la politique jurisprudentielle de la Cour constitutionnelle allemande va dans le sens d'une constitutionnalisation de la prise en compte des charges familiales que doit assumer un contribuable. Encore faut-il préciser que ces décisions ne concernent que l'impôt sur le revenu. Il convient alors de se demander si le Conseil constitutionnel va également dans ce sens.

17 - À première vue, la jurisprudence du Conseil constitutionnel français suit les mêmes lignes que celle de la Cour constitutionnelle allemande⁴⁶. La décision de 2012 sur la taxe à 75 % semble indiquer que le Conseil constitutionnel estime que toute imposition sur le revenu doit tenir compte d'un certain nombre de charges, appréhendées dans le cadre général du foyer fiscal. Ainsi une imposition sur le revenu doit nécessairement être réalisée dans le cadre d'un foyer fiscal. Cependant, le juge constitutionnel a-t-il réellement constitutionnalisé le principe d'une imposition dans le cadre du foyer fiscal ? Une autre lecture est possible. Il se peut que le juge constitutionnel veuille assurer la cohérence de l'économie du système fiscal⁴⁷. Le raisonnement serait alors le suivant : puisqu'en l'état actuel du système fiscal,

le revenu est imposé dans le cadre du foyer fiscal, alors tout impôt assimilable à l'impôt sur le revenu doit en suivre les caractéristiques et notamment être imposé dans le cadre d'un foyer fiscal. En d'autres termes, le législateur doit être cohérent ce qui lui interdit d'imposer des revenus suivant des logiques différentes. Le souci du Conseil est-il de défendre la prise en compte des charges familiales ou alors d'assurer la cohérence du système d'imposition ? À l'heure actuelle, la question de la prise en compte des charges familiales ne se pose pas. Il est donc trop tôt pour se prononcer dans un sens ou dans l'autre. Mais il est probable que dans l'hypothèse où le législateur déciderait d'abolir l'imposition par foyer ou le quotient familial, le Conseil l'autoriserait à la condition que le législateur prévoie un autre schéma permettant la prise en compte des charges familiales. Cela pourrait consister en un abattement (modèle allemand) ou un crédit d'impôt (modèle britannique).

Si la jurisprudence allemande contribue ainsi à une individualisation croissante de l'impôt qui doit impérativement tenir compte de la situation personnelle de chaque contribuable, celle-ci, en raison des modalités des contrôles opérés, ne pourrait pas être reprise par le Conseil constitutionnel auquel il est impossible de tenir compte de la situation individuelle des contribuables. Plutôt que de se référer aux exigences traditionnelles inhérentes au droit de propriété et au principe d'égalité, il pourrait donc reconnaître directement un principe d'interdiction de l'impôt confiscatoire. Mais comme le montre la décision du 29 décembre 2012, sa jurisprudence le conduit à se prononcer moins sur le caractère confiscatoire de l'impôt que sur son caractère excessif.

2. L'interdiction des impôts confiscatoires comme nouveau principe constitutionnel ?

18 - La notion d'impôt confiscatoire renvoie au principe selon lequel l'impôt serait tellement élevé qu'il aboutirait à spolier le contribuable. Saisi du problème des impositions confiscatoires (A), le juge constitutionnel l'affronte en se plaçant sur le terrain des impositions excessives (B).

A. - L'interdiction des impositions confiscatoires

19 - Les juridictions françaises ont certainement reconnu le principe d'interdiction des impositions confiscatoires (1^o). Mais pour des raisons liées aux modes de contrôle et aux traditions constitutionnelles françaises, ce principe ne trouve pas d'application concrète devant le juge constitutionnel (2^o).

1^o La reconnaissance du principe d'interdiction des impôts confiscatoires

20 - Dans la jurisprudence française, la notion d'« impôt confiscatoire » a été abordée pour la première fois en 2003 dans le cadre d'un contentieux sur le fondement de l'article 1^{er} du Protocole additionnel n^o 1 de la Convention EDH. Bien qu'ayant débouté les requérants, la Cour de cassation n'a en effet pas exclu l'examen des possibles conséquences confiscatoires d'un impôt⁴⁸. S'est alors esquissée la reconnaissance progressive par les juridictions françaises d'un principe autonome de prohibition des impôts confiscatoires.

En 2005, le Conseil constitutionnel a eu l'occasion de franchir le pas. Mais il a préféré forger un compromis au moins formel par lequel il a admis que l'article 13 de la Déclaration de 1789 ne serait pas respecté si « un impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de

41. BVerfGE 43, 108, *Kinderfreibetrag* (23 nov. 1976).

42. Elle ajoute que cela est susceptible de constituer une « atteinte à la justice fiscale » (« *Vertoss gegen die Steuergerechtigkeit* »).

43. BVerfGE 61, 319, *Ehegattensplitting* (3 nov. 1982).

44. BVerfGE 66, 214, *Zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen* (22 févr. 1984).

45. BVerfGE 82, 160, *Steuernfreies Existenzminimum* (29 mai 1990).

46. Pour des applications du principe, V. *Cons. const.*, déc. 30 déc. 1981, n^o 81-133 DC, *Loi de finances pour 1982* : *Rec. Const. cons.* 1982, p. 41 ; *Dr. fisc.* 1982, n^o 2-3, *comm.* 90. – V. aussi, J.-Ph. Feldman, *Le Conseil constitutionnel et l'ISF. De l'égalité et de la progressivité de l'impôt, préc.*

47. Il semble que le souci de cohérence du système fiscal soit de plus en plus perceptible dans la jurisprudence constitutionnelle. La décision relative à la « Contribution énergie-climat » (« taxe carbone ») en est une des expressions. Le Conseil constitutionnel prend acte de l'objectif de la taxe qui est de limiter les émissions de dioxyde de carbone. Toutefois il note que les exceptions prévues en faveur de certains acteurs économiques aboutissent à ne pas imposer 93 % des émissions d'origine industrielle et en conséquence à exonérer de « taxe carbone », plus de la moitié des gaz à effet de serre. Le Conseil en déduit que le dispositif prévu n'est pas cohérent avec l'objectif poursuivi par le législateur et censure alors la mesure. À ce propos, V. W. Mastor, *La contribution carbone à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 : chronique d'une mort (et d'une renaissance ?) annoncée* : *AJDA* 2010, p. 277 à 282. – Ph. Billet, *Trop d'exonérations tuent la taxe, note sous Cons. const.*, déc., 29 déc. 2009, n^o 2009-599 DC, *consid.* 77 à 8 : *Environnement* 2010, *alerte* 14.

48. *Cass. com.*, 10 déc. 2003, n^o 01-14.735, *Épx de Rimonteil de Lombares* : *JurisData* n^o 2003-021640.

leurs facultés contributives »⁴⁹. L'hypothèse d'un impôt confiscatoire a ainsi été reconnue par le juge constitutionnel mais en étant rattachée au principe d'égalité devant les charges publiques. Surtout, la décision de 2005 ne prévoit ni méthodologie ni critère pour évaluer les effets confiscatoires d'une imposition.

21 - L'initiative ne pouvait donc venir que du législateur. Celui-ci a introduit plusieurs mécanismes de plafonnement de l'imposition, notamment un « bouclier fiscal » régi par la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 et par la « loi TEPA »⁵⁰. Le Conseil constitutionnel a validé le dispositif, en ne le jugeant pas contraire au principe d'égalité devant les charges publiques⁵¹. Il s'agit à nouveau d'une jurisprudence *a contrario* qui laisse entendre que le principe d'égalité devant les charges publiques ne s'oppose pas à un mécanisme de plafonnement de l'imposition. Cependant, cela ne signifie pas que le premier implique nécessairement le second mais simplement que l'un est compatible avec l'autre. Cette jurisprudence qui consiste à laisser une importante liberté d'appréciation au législateur est classique, à savoir que le législateur dispose d'une importante marge de manœuvre tempérée par un simple contrôle restreint, fondé sur l'erreur manifeste d'appréciation. Par ailleurs, cette jurisprudence présente l'intérêt de ne pas remettre en cause une décision de 1998⁵² par laquelle le Conseil avait refusé de fixer un « seuil constitutionnel » au-delà duquel l'impôt serait réputé avoir des effets confiscatoires. Il apparaît que le principe directeur de la jurisprudence du Conseil est de laisser une importante liberté au législateur pour conduire sa politique.

De ce point de vue, la situation française peut être comparée à celle de l'Allemagne où le juge a traditionnellement un rôle moteur en matière fiscale. En introduisant la *Halbteilungsgrundsatz*⁵³, le juge allemand relance le débat autour de la notion d'impôt confiscatoire. Il cherche à définir ainsi ce que pourrait être la « substance » du droit de propriété, « substance » qu'il fixe « aux alentours » de la moitié des revenus. Il semble que cette décision⁵⁴ ait été prise avant tout à l'initiative du juge Paul Kirchhof. Ce dernier s'est fait connaître par sa volonté de rendre le droit fiscal plus simple, plus lisible mais également plus protecteur des contribuables. Pour les raisons indiquées auparavant, la limite posée d'« environ » la moitié des revenus n'a rien de général ou d'absolu. Elle a eu le mérite de poser le problème de la définition de la « substance » du droit de propriété. Mais elle n'a pas été suivie d'effets, les juges du fond comme l'Administration refusant de l'appliquer. Finalement le départ de M. Kirchhof et les critiques d'une partie de la doctrine ont conduit à l'abandon de cette jurisprudence par la Cour à l'occasion d'une décision du 20 janvier 2006⁵⁵.

22 - La décision du 29 décembre 2012 s'inscrit dans un contexte particulier, la plupart des tentatives pour définir une norme fixant un plafonnement de l'imposition ayant échoué. Dans le même temps, le juge du fond comme le juge constitutionnel ont peu à peu cherché à intégrer la question des possibles effets confiscatoires de l'impôt à l'occasion de leur examen des mesures fiscales. Intellectuellement, il semble que le principe de censurer un impôt pour ses effets confisca-

toires ait été entériné à l'occasion de l'examen de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012⁵⁶, lorsque le Conseil constitutionnel a statué sur la contribution exceptionnelle d'impôt de solidarité sur la fortune. Si cette dernière consistait en un rétablissement de l'ancien barème impliquant que les assujettis paient à nouveau l'impôt qu'ils avaient déjà acquitté précédemment sur la base d'un autre barème, le Conseil a admis la validité de cette contribution au regard de son caractère exceptionnel. Cependant, il a émis une réserve dont il ressort qu'imposer deux fois la même assiette est susceptible d'avoir des effets confiscatoires. Sans invalider la mesure litigieuse, il a clairement affirmé la possibilité de censurer une imposition en ce qu'elle serait confiscatoire. Un principe autonome d'interdiction des impositions confiscatoires paraît avoir émergé avec cette décision.

Mais cela étant, le concept d'impôt confiscatoire se heurte encore à de sérieux obstacles concernant son application.

2° Les limites de la censure des impositions confiscatoires

23 - Si le principe d'interdiction des impositions confiscatoires est reconnu par le juge constitutionnel, il convient de se demander si cette interdiction peut recevoir une application effective.

Le juge constitutionnel semble avoir opté pour une prohibition de l'impôt confiscatoire sur le fondement du principe d'égalité devant les charges publiques de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Une telle interdiction apparaît fondée sur le droit de propriété de l'article 17 de cette même Déclaration. Comme le rappelle Hugues Moutouh⁵⁷, l'imposition confiscatoire est « fondamentalement [...] une dépossession pure et simple ». Selon cet auteur, l'interprétation sur la base du principe d'égalité « passe à côté de ce qu'est essentiellement l'imposition confiscatoire, une vraie privation de propriété au sens de l'article 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen »⁵⁸. Cette analyse est très proche de la thèse de l'« expropriation forcée » de Paul-Marie Gaudemet. Mais elle est également compatible avec l'appréciation faite par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 24 juillet 1991.

Toutefois, bien que pertinente, cette position se heurte à la place résiduelle du droit de propriété dans l'ordre constitutionnel français⁵⁹. Construite autour de l'application du contrôle restreint, la position du Conseil constitutionnel revient à censurer toute mesure privant de sa « substance » le droit de propriété. La résolution de cette difficulté passe par la détermination de ce que pourrait être la « substance » du droit de propriété en matière fiscale. La jurisprudence de la Cour constitutionnelle allemande doit se lire comme une tentative de répondre à cette question de la « substance » du droit de propriété. Cependant, il faut constater qu'elle n'a pas été comprise comme telle, mais plutôt comme un abus de pouvoir de la part des juges de Karlsruhe.

24 - Plus largement, c'est le problème des modalités du contrôle effectué par le juge constitutionnel qui se pose. Même avec l'introduction de la question prioritaire de constitutionnalité, le juge constitutionnel ne statue pas sur un cas concret, *in flesh and blood*, mais sur une disposition légale. Ainsi, tant le contrôle a priori que le contrôle a posteriori est réalisé *in abstracto*. De fait il est impossible pour le juge constitutionnel de réellement évaluer les « effets [de l'imposition] sur le patrimoine des contribuables ». Ces caractéristiques du contentieux constitutionnel en France rendent particulièrement difficile pour le Conseil d'apprécier le caractère confiscatoire d'un impôt. Une

49. *Cons. const.*, déc. 29 déc. 2005, n° 2005-530 DC, *Loi de finances pour 2006* : *Rec. Cons. const.* 2005, p. 168 ; *RJF* 3/2006, n° 290.

50. *L. n° 2007-1223, 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat* : *JO* 22 août 2007, p. 13945.

51. *Cons. const.*, déc. 29 déc. 2005, n° 2005-530 DC, *Loi de finances pour 2006, préc.* – *Cons. const.*, déc. 16 août 2007, n° 2007-555 DC, *loi TEPA* : *JO* 22 août 2007 ; *Rec. Cons. const.* 2007, p. 310 ; *RJF* 2007, n° 1301.

52. *Cons. const.*, déc. 29 déc. 1998, n° 98-405 DC, *préc.*

53. *V. supra* n° 9.

54. *BVerfGE*, 93, 121, *Einheitswerte II* (22 juin 1995).

55. *BVerfGE*, 115, 97, *Halbteilungsgrundsatz* (20 janv. 2006). Symboliquement la décision du 22 juin 1995 est importante puisqu'elle constitue l'origine intellectuelle du « bouclier fiscal » français. – *V. notamment*, *JCl. Fiscal Impôts directs Traité*, Fasc. 70, *Bouclier Fiscal*, J.-B. Geffroy.

56. *Cons. const.*, déc. 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, *Loi de finances rectificative pour 2012 (III)* : *JO* 30 déc. 2012, p. 21007.

57. H. Moutouh, *Le droit de propriété, dernier rempart contre les impositions confiscatoires* : *Dalloz*, 2013, n° 9, p. 581.

58. *Ibidem*.

59. Sur le problème de l'application du droit de propriété au droit fiscal, *V. D. Larbre*, *Le caractère confiscatoire de l'impôt*, *préc.*

solution pourrait être de recourir à des réserves d'interprétation : il appartiendrait alors aux juges du fond de se prononcer sur les possibles effets confiscatoires de l'impôt sur le fondement du droit de propriété. Le juge constitutionnel déléguerait au juge du fond le soin de censurer les impositions confiscatoires. Le Conseil constitutionnel n'a pas adopté cette position, dès lors qu'elle aboutit à remettre en question le principe de légalité et son corollaire la liberté d'appréciation du législateur.

La détermination d'un « seuil constitutionnel » permettrait de surmonter cet obstacle. Elle serait en effet une réponse déterminée in abstracto donc compatible avec les caractéristiques du contrôle opéré par le juge constitutionnel. Cela imposerait de revenir sur la décision constitutionnelle du 29 décembre 1998⁶⁰ par laquelle le Conseil a exclu toute définition d'un plafonnement de l'imposition. Mais ce louable effort de clarification se heurterait à des obstacles : en décidant d'un « seuil constitutionnel », le Conseil constitutionnel empièterait sur la compétence exclusive du législateur en matière fiscale.

Ainsi le Conseil constitutionnel est-il prisonnier du rôle qui lui est assigné. Chargé d'examiner les seules questions de droit, il n'est pas en mesure de se prononcer sur les situations individuelles. Aussi la définition qu'il donne demeure-t-elle essentiellement vague. Le Conseil ne peut donc construire une véritable jurisprudence sur les effets confiscatoires de l'imposition et d'en vérifier la cohérence.

Le Conseil constitutionnel se trouve consécutivement dans l'impossibilité de définir les « effets confiscatoires » de l'imposition. C'est ainsi que, invité à répondre à la question de l'impôt confiscatoire le 29 décembre 2012, le Conseil répond sur la base de l'impôt excessif.

B. - L'interdiction de l'impôt excessif

25 - Le Conseil constitutionnel préfère éluder le débat sur l'impôt confiscatoire et se prononcer sur la notion d'impôt excessif. Il met alors en place une méthodologie (1°). Mais cette jurisprudence peut apparaître comme une nouvelle occasion manquée (2°).

1° L'établissement d'une méthodologie

26 - En Allemagne, le juge Kirchhof recommande de tenir compte des effets cumulés et combinés des différentes taxes que doit acquitter un contribuable⁶¹. Mais le système allemand diffère du schéma français en ce qu'il permet d'apprécier exactement les effets du système global d'imposition. En effet le juge constitutionnel allemand connaît de litiges *in concreto* qui lui permettent de corriger certaines négligences ou certains oublis du législateur. Toute la jurisprudence constitutionnelle concernant l'application des droits fondamentaux à la matière fiscale s'est développée dans ce cadre. Le juge peut ainsi se référer à des cas précis où certaines lacunes du système fiscal auxquels le législateur n'a pas pensé, produisent leurs effets. En cela, le juge constitutionnel a un impact correcteur sur la politique fiscale.

En France, la situation du contribuable est appréciée impôt par impôt. Dans ces conditions, il est difficile d'envisager un plafonnement global au moins à l'heure actuelle. Cependant, la décision du 29 décembre 2012 semble aller vers un examen des effets du système d'imposition. Le Conseil emploie une méthode originale, celle du « mille-feuilles ». Cette technique consiste en l'examen de « la totalité des impositions frappant le revenu imposable en cause d'une même personne »⁶². L'addition de ces impositions donne un taux d'imposition appelé « taux marginal maximal d'imposition ». Ce dernier

renvoie au taux « que payerait le contribuable qui devrait acquitter le maximum de chacune des impositions pesant sur son revenu »⁶³.

Cette méthode permet ainsi d'anticiper les effets de l'impôt sur la situation du contribuable. La détermination du « taux marginal maximal d'imposition » aboutit à jeter les bases rendant possible le contrôle du Conseil constitutionnel.

27 - La principale critique administrée au raisonnement suivi par le Conseil est d'avoir fondé sa technique du « mille-feuille » sur la seule addition des taux marginaux. Olivier Fouquet explique ce choix méthodologique par le fait que le Conseil constitutionnel est juge du droit et non juge de plein contentieux⁶⁴. Il ne lui est donc pas possible de fonder son appréciation sur les taux effectifs : le voudrait-il qu'il ne le pourrait pas. En tant que juge du droit, le Conseil doit s'assurer qu'une disposition n'est pas susceptible d'être inconstitutionnelle, quand bien même « serait-elle seule sur un million ». Toutefois, la décision du Conseil concernant le taux de la contribution salariale sur les gains retirés de l'exercice de *stock-options* ou de l'attribution d'actions gratuites fait apparaître que le Conseil constitutionnel raisonne également sur le fondement du « mille-feuille » pour les taux intermédiaires et non pour le seul taux marginal. Autrement dit, le Conseil inclurait la question de la progressivité dans son raisonnement⁶⁵.

Le contrôle opéré par le Conseil constitutionnel se fonde sur la notion d'impôt excessif. Cette dernière expression est intéressante parce qu'elle se situe au carrefour entre le principe juridique utilisé, c'est-à-dire le principe d'égalité dont elle n'est qu'une déclinaison, et la technique employée en matière fiscale, soit le contrôle restreint, fondé sur l'erreur manifeste d'appréciation. Ainsi l'impôt n'est censuré que parce que son taux est « manifestement excessif ». En d'autres termes, c'est moins l'impôt « confiscatoire » que l'impôt « excessif » que le juge invalide. La décision du 29 décembre 2012 voit le juge constitutionnel déplacer le débat de l'imposition confiscatoire à l'imposition excessive.

Elle ne constitue donc pas une rupture mais plutôt une évolution dans la continuité. La méthodologie retenue permet un heureux mélange entre le nouveau et l'ancien, entre les principes directeurs dégagés par la jurisprudence du Conseil et les nouveaux objectifs qu'il se fixe.

2° Une occasion manquée ou une évolution dans la continuité ?

28 - La décision du 29 décembre 2012 n'aborde pas le caractère « confiscatoire » de l'impôt. Elle ne porte que sur son caractère « excessif », ce qui épouse parfaitement la ligne jurisprudentielle du Conseil en matière fiscale, à savoir l'emploi du contrôle restreint basé sur l'erreur manifeste d'appréciation. Un impôt « excessif » est celui dont le taux est « manifestement disproportionné ». Le juge étend simplement le rayon d'action de son contrôle en tenant compte des taux d'imposition cumulés déterminés selon la technique du « mille-feuille ».

Afin de limiter les possibles effets confiscatoires de l'ISF, un mécanisme a été introduit, conformément aux préconisations du Conseil constitutionnel dans sa décision sur la contribution exceptionnelle d'ISF de 2012, afin de plafonner à 75 % des revenus les effets cumulés de l'impôt sur le revenu, des prélèvements sociaux et de l'ISF⁶⁶. Ce mécanisme, partiellement censuré par le Conseil dans sa décision du 29 décembre 2012, a donc logiquement été validé dans son principe. Simultanément, le Conseil a systématiquement censuré les taux supérieurs à 70 %. Olivier Fouquet en a conclu que le taux maximal d'un

60. *Cons. const.*, déc. 29 déc. 1998, n° 98-405 DC, *préc.*

61. Paul Kirchhof a conçu un processus d'évaluation en quatre étapes, V. P. Kirchhof, *Staatliche Einhamen*, in J. Isensee et P. Kirchhof (dir.), *Handbuch des Staatsrechts* : Vol. IV, § 88, n° 109 et s., 1990.

62. O. Fouquet, *L'impôt confiscatoire est progressif* : FR *Lefebvre* 3/2013.

63. *Ibidem.*

64. *Ibid.*

65. *Ibid.*

66. *L. fin.* 2013, n° 2012-1509, 29 déc. 2012, art. 13, I, F et IV : *Dr. fisc.* 2013, n° 1, *comm.* 35, obs. S. Quilici.

impôt se situait « en-deçà de 75 % »⁶⁷ alors que d'autres commentateurs en ont déduit que le taux d'un impôt ne pouvait excéder 68 %⁶⁸. Ce taux était en effet celui communément admis précédemment au texte censuré. Cette conclusion semble un peu hâtive en ce qu'elle repose sur une décision a contrario. Le Conseil ne s'est en effet prononcé que sur le texte qui était déféré à sa censure, laquelle a pour effet de revenir à la situation antérieure. Ainsi l'admission de taux compris entre 60 % et 68 % n'est pas une limite positivement affirmée par le Conseil, mais elle n'est que la conséquence directe de la censure des nouvelles dispositions. En cas de censure, c'est le *statu quo ante bellum* qui prévaut. La décision ne permet pas de prétendre que le Conseil constitutionnel affirme qu'un taux de 67 % serait constitutionnel. En l'état actuel du droit, la seule conclusion à tirer en la matière est le refus de taux supérieurs à 70 %.

Par un avis du 21 mars 2013, le Conseil d'État, saisi pour avis par le Gouvernement, a estimé à 66 % le taux marginal maximal admissible⁶⁹. Pour cela il s'approprie la méthode du « mille-feuille ». Ainsi, le Conseil d'État prend en considération non pas le seul taux marginal de l'impôt mais l'ensemble des prélèvements s'appliquant à un même revenu, donc en y incluant les prélèvements sociaux. En raison de la différence entre les taux de prélèvements sociaux applicables aux revenus du capital et aux revenus du travail, cela impliquerait un taux maximal marginal de l'impôt nominal différent selon la source des revenus. Ce dernier point a été admis par le Gouvernement

67. O. Fouquet, *L'impôt confiscatoire est progressif, préc.*

68. V. par exemple l'entretien donné par Martin Collet, professeur de droit public, au journal *Libération* du 21 mars 2013. Martin Collet indique que la décision du Conseil constitutionnel implique que « le maintien d'un taux marginal de 68,34% restait admissible » avant de conclure : « reste qu'aujourd'hui, le Conseil d'État et le Gouvernement semblent avoir acté qu'au-delà d'un taux marginal de 68%, le Conseil constitutionnel jugera désormais un impôt confiscatoire ». V. également l'article intitulé « Les mesures jugées confiscatoires par les Sages » paru dans le journal *Le Figaro* du 29 février 2013. Interrogé sur la décision du Conseil constitutionnel, Nicolas Jacquot, avocat fiscaliste chez Arsene Taxand affirme que l'« on peut déduire de la décision du Conseil qu'au-delà du seuil de 70%, un impôt est jugé confiscatoire » puis précise « le Conseil semble dire par là qu'un taux supérieur à 68% n'est pas acceptable ».

69. CE, sect. fin., avis, 21 mars 2013 : Dr. fisc. 2013, n° 13, act. 188.

dans son communiqué du 22 mars 2013⁷⁰ : « le niveau des prélèvements sociaux étant différent selon la nature des revenus et devant être pris en compte dans le calcul de ce taux cumulé, il en résulte que la taxation marginale des rémunérations les plus élevées, soumises à des prélèvements sociaux à un taux inférieur de 7,5 points à ceux des revenus du patrimoine, ne saurait excéder 60 % ».

29 - Ainsi, il convient d'attendre les prochaines décisions que rendra le Conseil constitutionnel en application de la méthodologie du « mille-feuille » et du « taux maximal marginal d'imposition ». Cela permettra aussi de savoir si le contrôle du Conseil continuera à tenir compte des différents types d'impôt et de leurs caractéristiques pour affiner sa méthodologie.

Cette jurisprudence doit se comprendre comme une étape importante dans le contrôle général qu'effectue le Conseil en matière fiscale. Il ne s'agit pas d'une rupture dans le sens où le juge constitutionnel conserve les traits caractéristiques de ce qui constitue son contrôle : le fondement juridique du principe d'égalité, l'appréciation impôt par impôt, l'emploi de l'erreur manifeste d'appréciation. La décision du 29 décembre 2012 concerne essentiellement la sanction des impôts excessifs alors que le Conseil était appelé à se prononcer sur les impositions confiscatoires. Cette décision peut donc apparaître comme une occasion manquée : le juge constitutionnel refuse de s'aventurer dans le terrain inconnu de l'impôt confiscatoire et privilégie celui de l'impôt excessif qui fait appel à des outils plus familiers.

30 - Plus généralement, cette décision intervient dans un contexte de développement de la « fiscalité-spectacle ». La « fiscalité-spectacle » désigne les mesures fiscales dont la finalité est moins la réalisation d'objectifs budgétaires ou fiscaux que l'affirmation spectaculaire d'options idéologiques fortes. Dans ce cadre les taux importants sont supposés servir le but politico-médiatique visé. En réponse à cette « fiscalité-spectacle », certains contribuables ont décidé de mettre en scène leur exil fiscal contribuant ainsi à un climat de défiance à l'égard de l'État. Il ne reste plus qu'à espérer que la décision du Conseil constitutionnel permette un apaisement des relations entre l'État et les contribuables.

MOTS-CLÉS : Constitution - Caractère confiscatoire de l'impôt - Décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2012

70. V. Dr. fisc. 2013, n° 13, act. 188.