

TOULOUSE  
CAPITOLE  
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

*L'impôt de solidarité sur la fortune à l'épreuve de la Constitution*

MASTOR WANDA

Référence de publication : MASTOR (W.), « L'impôt de solidarité sur la fortune à l'épreuve de la Constitution », *Recueil Dalloz*, 2005, n° 19, p. 1257-1260.

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications, contacter [portail-publi@ut-capitole.fr](mailto:portail-publi@ut-capitole.fr)

# L'impôt de solidarité sur la fortune à l'épreuve de la Constitution

## *L'essentiel*

A l'occasion du vote de la loi de finances pour 2005, les parlementaires ont aménagé l'impôt de solidarité sur la fortune, modifiant simplement un barème gelé depuis sept ans. De nombreux indices permettaient pourtant de penser que cette contribution allait être réformée en profondeur. L'observation de la fiscalité des pays voisins, la confrontation avec les normes constitutionnelles et un attendu discret d'un arrêt de la Cour de cassation sont autant d'éléments affaiblissant les fondements de cet impôt. Le Conseil constitutionnel a déjà mis en évidence des inconstitutionnalités potentielles de l'ISF sans pour autant, contrairement à son homologue allemand, oser franchir le pas de la déclaration d'inconstitutionnalité. La jurisprudence de la Haute juridiction fait naître des doutes quant à la conformité d'un tel impôt à la Constitution, eu égard notamment au principe de la répartition en fonction des capacités contributives du contribuable et du droit de propriété. Faute d'une réponse au niveau constitutionnel, c'est aux juridictions ordinaires que pourrait revenir le soin de trancher le débat relatif à la légitimité de l'ISF.

*Cet article a fait l'objet d'une intervention lors de la journée d'études portant sur « Les nouveaux objets du droit constitutionnel » organisée par le Centre d'études et de recherches constitutionnelles et politiques.*

Au terme d'une bataille politique au sein même de la majorité gouvernementale, les parlementaires ont aménagé l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) à l'occasion du vote de la loi de finances du 30 décembre 2004 (1). Son barème, gelé depuis sept ans, est indexé sur celui de l'impôt sur le revenu, portant de 700 000 euros à 732 000 euros le seuil d'imposition pour 2005. Cette modification peut être considérée comme une petite révolution eu égard à l'opposition de l'Elysée et de Matignon. C'est en revanche une bien faible avancée pour les députés UMP de la commission des finances qui s'étaient prononcés en faveur d'une réforme en profondeur de l'ISF. Au terme de l'examen de la première partie du projet de loi de finances pour 2005, ladite Commission avait notamment décidé de porter de 20 % à 30 % l'abattement sur la valeur de la résidence principale (2). Entre 1997 et 2003, l'ISF a en effet touché 120 000 nouveaux foyers parmi lesquels des familles propriétaires de leur logement mais dont les revenus sont inférieurs à ceux des redevables « habituels » de l'ISF. Finalement, les députés n'obtiendront gain de cause que sur la question de l'indexation du barème. Certains indices permettaient pourtant de penser que cette contribution allait enfin être véritablement réformée - pour ne pas dire disparaître du paysage juridique français. L'attitude d'un grand nombre de pays voisins, la confrontation avec les normes constitutionnelles et un attendu discret mais remarqué d'un arrêt récent de la Cour de cassation sont autant d'éléments affaiblissant les arguments en faveur de l'opportunité d'un tel impôt. Loin des débats de l'hémicycle, c'est au Conseil constitutionnel que pourrait revenir le soin de trancher le débat relatif à l'ISF. Cette contribution assise sur le patrimoine comporte en effet des inconstitutionnalités potentielles, déjà mises en valeur par la Haute juridiction qui, contrairement à son homologue allemand, n'a pas osé franchir le pas de la déclaration d'inconstitutionnalité.

Nul besoin de refaire ici l'historique de l'ISF. On rappellera seulement que le principe d'un impôt assis sur

la fortune, déjà envisagé par les Jacobins en 1793, est ancien, et controversé dès l'origine. Dès sa première ébauche par la réforme Caillaux en 1914, puis par l'ordonnance du 15 juillet 1945 à la Libération (sous le nom d'« impôt de solidarité nationale »), l'idée d'un impôt assis sur les plus grandes fortunes a toujours suscité de vives polémiques. Il faudra attendre 1982 pour que l'IGF, impôt sur les grandes fortunes, voie le jour. Deux séries d'arguments permettaient alors de justifier la création d'une telle contribution. Les premiers sont relatifs aux contribuables : les assujettis à l'IGF ont nécessairement une faculté contributive, au sens de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC), plus grande du fait de leur fortune. La seconde série d'arguments a trait à la place de cet impôt dans le système fiscal français. L'IGF trouve d'abord une justification sociale, permettant de réduire les trop grandes inégalités de patrimoine, puis une justification technique, augmentant la part des impositions sur le capital, bien inférieure à celle des impositions sur le revenu.

La mise en oeuvre de l'IGF va s'avérer complexe et son rendement très faible, d'où sa suppression en 1986 (sans parler des arguments liés au changement de contexte politique). L'impôt, rebaptisé, est rétabli sous l'impulsion du Gouvernement Rocard en 1989. L'appellation « impôt de solidarité sur la fortune » met l'accent sur la destination sociale de l'impôt et non sur la catégorie particulière des contribuables qu'il frappe. L'ISF est différent de l'IGF sur plusieurs points notables. Tout d'abord, il échappe à la règle fiscale traditionnelle de la non-affectation des recettes de l'Etat. L'IGF est en effet créé dans le but de financer le revenu minimum d'insertion. Auréolé de cette fonction sociale, l'IGF apparaît de plus en plus injuste dans son application : les taux sont réduits et les seuils d'imposition rehaussés. Un système de plafonnement est établi : le montant total formé par l'ISF et l'impôt sur le revenu ne peut dépasser 70 % du revenu net de l'année précédente (taux de 85 % aujourd'hui).

L'ISF est un impôt annuel dû par les personnes physiques dont le patrimoine excède un certain seuil (732 000 euros pour 2005). Le patrimoine s'entend de l'ensemble des biens, meubles ou immeubles, des droits et valeurs appartenant à l'assujetti au premier janvier de l'année d'imposition. Les exonérations en matière d'ISF sont particulièrement importantes puisque sont notamment exclus du champ des biens imposables les biens professionnels (utilisés par le redevable dans le cadre de sa profession), les objets d'antiquité, d'art ou de collection, les droits de propriété littéraire, artistique et industrielle. C'est au contribuable qu'il appartient d'évaluer les composantes de son patrimoine, les méthodes d'évaluation différant selon le type de bien (valeur vénale, inventaire, cours en bourse...). Ensuite, le montant de l'ISF est calculé en appliquant à la valeur nette du patrimoine imposable un barème fixé chaque année par le code général des impôts (art. 885 U). Les nouveaux taux pour 2005 varient de 0,55 % pour une valeur de patrimoine comprise entre 732 000 euros et 1 180 000 euros à 1,80 % pour une valeur supérieure à 15 255 000 euros.

Certains auteurs se sont récemment interrogés sur la constitutionnalité de l'ISF, encouragés en cela par les exemples fournis par l'étude comparatiste, à l'instar de M. Grosclaude (3). L'ensemble de la jurisprudence du Conseil constitutionnel relative à l'ISF fait naître des doutes quant à la conformité d'un tel impôt à la Constitution, eu égard notamment au principe de la répartition en fonction des capacités contributives du contribuable et du droit de propriété.

## I - Impôt de solidarité sur la fortune et capacités contributives du contribuable

Deux décisions sont à retenir dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, les deux étant relatives à des lois de finances. Dès 1981, la Haute instance a été saisie de dispositions relatives à l'IGF. Il convient au préalable de souligner qu'en matière fiscale le principe d'égalité est appliqué avec une souplesse

particulière (bien plus qu'en ce qui concerne l'égalité devant la justice ou devant le suffrage, par exemple). En vertu de l'article 13 de la DDHC, « 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'égalité devant l'impôt signifie l'égalité devant un impôt en particulier, et non pas l'ensemble du système fiscal. L'application du principe d'égalité devant l'impôt entraîne inévitablement des dérogations à l'égalité : pour être juste, la contribution ne doit pas être la même pour tous. Elle varie en fonction des facultés de chaque contribuable. En vertu d'une jurisprudence bien établie, à des situations différentes doivent être appliquées des règles différentes. Rien n'interdit donc au législateur de faire supporter à certaines catégories de personnes des charges particulières, en vue notamment d'améliorer les conditions de vie d'autres catégories de personnes. En revanche, la création de règles différentes ne doit pas aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Le Conseil constitutionnel contrôle ainsi la cohérence de la démarche du législateur, veillant à ce que la différence de traitement soit justifiée par des critères objectifs et rationnels. Ainsi, c'est parce que les critères choisis par le législateur étaient « objectifs » et « rationnels » que le Conseil constitutionnel, dans la décision *Perquisitions fiscales*, a validé la disposition qui assimilait certaines parts ou actions à des biens professionnels (et qui jouissaient par là même d'une exonération) (4) : « Considérant que pour poser les règles d'établissement de l'assiette de l'impôt sur les grandes fortunes, le législateur a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en cette matière ; que, dès lors, cet impôt est établi de façon régulière au regard des règles et principes de valeur constitutionnelle et notamment de la prise en compte nécessaire des facultés contributives des citoyens » (5).

#### *A - La question du foyer comme unité d'imposition à l'épreuve du principe d'égalité*

Un an auparavant, dans le cadre de l'examen de la loi de finances pour 1982, la Haute juridiction avait déjà eu l'occasion de répondre aux arguments des requérants affirmant la contrariété de l'IGF avec certaines dispositions constitutionnelles (6). Les auteurs de la saisine contestaient notamment le choix du foyer familial comme unité d'imposition, qu'ils estimaient contraire à l'article 13 de la DDHC. Contrairement à ce qui se passe dans d'autres pays européens, le quotient familial n'existe pas en matière d'impôt sur la fortune. Les seuils d'impositions sont les mêmes, quel que soit le nombre de personnes composant le foyer fiscal. Ce qui est contestable, ce n'est pas le principe de l'imposition par foyer, mais l'absence de mesures limitant les effets de l'accroissement de l'assiette dû au cumul de la valeur du patrimoine des personnes composant ce foyer. Il existe bien une réduction d'impôt, censée compenser l'absence d'un quotient familial, mais elle est dérisoire. L'assujetti à l'IGF ou aujourd'hui à l'ISF ne bénéficie que d'un abattement de 150 euros par enfant mineur (ou majeur invalide) à charge. Force est de constater que cette contribution ne prend pas en compte les charges familiales qui s'alourdissent avec l'augmentation du nombre de personnes au sein du foyer. Il y a donc ici une rupture d'égalité entre les personnes vivant seules et les personnes vivant en couple (une fois n'est pas coutume, les concubins, en matière d'ISF, sont assimilés à un couple marié et doivent à ce titre établir une imposition commune).

Apparemment, les auteurs de la saisine se sont limités à contester le principe même de l'imposition par foyer, puisque le Conseil constitutionnel se borne à constater qu'« il est de fait que le centre de disposition des revenus à partir duquel peuvent être appréciées les ressources et les charges du contribuable est le foyer familial ; qu'en décidant que l'unité d'imposition pour l'impôt sur les grandes fortunes est constituée par ce foyer, le législateur n'a fait qu'appliquer une règle adaptée à l'objectif recherché par lui, au demeurant traditionnel dans le droit fiscal français, et qui n'est contraire à aucun principe constitutionnel (...) ».

Notons d'ailleurs que, à l'époque de cette décision, la rupture d'égalité se situait également entre les concubins du même sexe et de sexes différents, puisque seuls les premiers étaient contraints à l'établissement d'une déclaration commune. Jusqu'à la loi du 15 novembre 1999, l'Administration refusait d'assimiler le concubinage homosexuel au concubinage notoire, s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour de cassation définissant ce dernier comme le fait que « deux personnes vivent publiquement comme mari et femme » (7). A patrimoine identique, les couples homosexuels pouvaient ainsi échapper à l'ISF, alors que les couples hétérosexuels y étaient assujettis. La question ne se pose plus aujourd'hui puisque les personnes liées par un pacte civil de solidarité font l'objet d'une imposition commune en matière d'ISF (art. 885 A CGI).

*B - La question du démembrement de propriété : de l'inconstitutionnalité de la taxation du patrimoine « passif » à la constitutionnalité de la taxation du patrimoine « actif »*

Dans cette même décision, le Conseil constitutionnel va préciser un élément important de la définition du patrimoine taxé par l'IGF, qui sera repris dans sa jurisprudence ultérieure. La loi déferée posait la règle selon laquelle les biens grevés d'un usufruit devaient être compris dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété (8). Rappelons que, en vertu de l'article 578 du code civil, « l'usufruit est le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance ». Selon les auteurs de la saisine, cette disposition, faisant entrer dans le patrimoine d'un redevable des biens ne lui appartenant pas, contrevenait à l'article 13 de la DDHC. Le Conseil constitutionnel pose alors une règle fondamentale du champ d'application de l'IGF : *ce n'est pas le fait de posséder qui doit être taxé, mais le fait de tirer un profit de ce que l'on possède*. Une distinction est ainsi faite entre un « patrimoine passif », dont on ne retire rien, telle une nue-propriété, et un « patrimoine actif » procurant des revenus. Voilà pourquoi un bien grevé d'un usufruit doit être considéré, du point de vue de l'IGF, comme appartenant à l'usufruitier et non au nu-propriétaire : « Considérant que l'impôt sur les grandes fortunes a pour objet (...) de frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés par ces biens ; qu'une telle capacité contributive se trouve entre les mains non du nu-propriétaire mais de ceux qui bénéficient des revenus ou avantages afférents aux biens dont la propriété est démembrée (...) ». Le Conseil constitutionnel actualise ainsi une maxime de l'ancien droit français, selon laquelle « Droits sur les fruits sont impôts, Droits sur les fonds sont pillage »...

Lors de l'examen de la loi de finances pour 1999 (9), la Haute instance reprendra mot pour mot le même considérant pour parvenir cette fois à une déclaration d'inconstitutionnalité. Certains commentateurs ont salué une décision « riche de promesse, qui pourrait inciter certains contribuables à s'interroger sur la légalité de l'ISF » (10). Le Conseil constitutionnel reprend son argumentation de 1981, mais pour annuler cette fois une mesure d'aggravation votée par le législateur.

L'article 15 de la loi déferée prévoyait que dans certaines hypothèses, en cas de démembrement de la propriété, le nu-propriétaire devenait redevable de l'ISF en lieu et place de l'usufruitier. Or le nu-propriétaire ne perçoit aucun revenu du bien grevé par l'usufruit ni en espèces, ni en nature. Seul le titulaire de l'*usus* et du *fructus* bénéficie des produits tirés du bien dont la propriété est démembrée. Dans sa décision du 29 décembre 1998, le Conseil constitutionnel conclut à la méconnaissance de la nécessité de prendre en compte les capacités contributives du contribuable. Comme il l'avait précisé dans la décision précitée de 1981, en matière d'ISF, les capacités contributives sont composées des revenus et avantages

procurés par le patrimoine, non par le patrimoine en tant que tel. S'appuyant sur le même considérant qu'en 1981, il en déduit que « le législateur a méconnu la règle ainsi rappelée prévoyant que l'ISF pourrait (...) être assis sur un bien dont le contribuable nu-propriétaire ne tirerait aucun revenu, alors que serait prise en compte dans le calcul de l'impôt la valeur en pleine propriété dudit bien ; qu'il y a lieu, dès lors, de déclarer l'article 15 contraire à la Constitution ».

## II - Impôt de solidarité sur la fortune et droit de propriété

### *A - De la constitutionnalité d'un prélèvement à l'inconstitutionnalité d'une confiscation*

C'est exactement sur ces mêmes arguments que la Cour constitutionnelle fédérale allemande s'était basée pour retirer du droit positif l'impôt sur la fortune (Vermögensteuer) qui existait depuis 1893 (11). Soulignant que la capacité contributive ne se trouve pas dans la fortune mais dans sa faculté à produire un revenu, la Cour, dans une décision du 22 juin 1995 (12), a enjoint au législateur de revoir la réglementation en la matière (13). Les juges de Karlsruhe examinent la compatibilité de l'impôt sur la fortune avec le principe d'égalité, protégé par l'article 3, alinéa 1er, de la loi fondamentale (« la norme soumise à un contrôle doit être examinée sous tous ses aspects de droit constitutionnel (...) et cela d'autant plus que la disposition a des conséquences inconciliables avec le principe d'égalité »), mais également avec le droit de propriété, proclamé en son article 14. La Cour va ainsi plus loin que son homologue français en faisant le lien entre l'impôt assis sur la fortune et l'atteinte portée au droit de propriété : « L'impôt sur la fortune ne peut être établi que dans la mesure où, dans sa liaison avec d'autres impôts, il laisse intacte la substance de la chose et puisse être acquitté grâce aux revenus qui peuvent en être habituellement retirés. Sinon, l'impôt sur la fortune conduira à une confiscation progressive et imposera le contribuable de façon exorbitante ». La Cour va jusqu'à fixer une limite à l'imposition sur la fortune, qui ne saurait dépasser la moitié du revenu global du contribuable.

Le Conseil constitutionnel, quant à lui, ne s'est pas aventuré sur le terrain de la confrontation entre ISF et droit de propriété comme l'y invitaient les auteurs de la saisine. En effet, dans la décision précitée de 1998, il ne répond pas favorablement à la demande des députés de censurer la disposition fixant une nouvelle tranche au taux de 1,8 %. Selon les requérants, si l'article 13 de la DDHC justifie la progressivité des tranches de l'ISF, l'article 17 relatif au droit de propriété « conduit à considérer que l'impôt ne peut entraîner la confiscation de la totalité des revenus du patrimoine ». S'appuyant notamment sur la décision du 24 juillet 1991, dans laquelle le Conseil constitutionnel avait souligné qu'une mesure fiscale « ne saurait avoir pour conséquence, par ses effets sur le patrimoine des contribuables, de porter atteinte au droit de propriété ; que toute interprétation serait contraire à la Constitution », les auteurs de la saisine estiment que ce nouveau taux dépasse le « seuil constitutionnel » au-delà duquel le droit de propriété n'est plus respecté. Très concrètement, ce seuil correspondrait à la moitié du revenu net que le patrimoine taxé est susceptible de produire. En conséquence, ils demandent à la Haute juridiction de déclarer le caractère confiscatoire du taux de 1,8 %. Une imposition peut être qualifiée de « confiscatoire », « lorsque l'élévation de son taux oblige le contribuable à amputer son patrimoine pour l'acquitter, son revenu disponible n'y suffisant plus » (14). Les arguments ne manquaient pas de pertinence, mais le Conseil n'a pas été convaincu par cette théorie du « seuil constitutionnel » à ne pas dépasser. De manière elliptique, il se borne à énoncer « qu'un tel taux prend en compte les facultés contributives des citoyens concernés ; qu'en particulier, contrairement à ce que soutiennent les députés requérants, il n'a pas pour conséquence, par ses effets sur le patrimoine de ces contribuables, de porter atteinte à leur droit de propriété ».

## *B - L'appréciation du caractère confiscatoire de l'ISF par des juridictions nationales ordinaires et supranationales*

La mise en cause du caractère confiscatoire de l'ISF pourrait bien venir des juridictions européenne ou ordinaires internes. En vertu de l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, « 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 ». La Cour de Strasbourg pourrait juger qu'en raison de son caractère confiscatoire une imposition nationale contreviendrait à cette disposition. D'ailleurs, dans un avis de 1988, la Commission européenne des droits de l'homme avait estimé qu'une contribution assise sur le patrimoine n'était justifiée qu'à la condition de ne pas constituer pour le contribuable une charge excessive qui porterait atteinte à sa situation financière (15). Mais la mise en cause de l'ISF pourrait également être le fait d'une juridiction ordinaire interne. Pour la première fois, une juridiction a récemment accepté de discuter du caractère confiscatoire de l'ISF. La Cour de cassation, dans un arrêt daté du 10 décembre 2003 (16), a débouté un couple qui cherchait à obtenir la restitution de son ISF. Les demandeurs soulignaient que les prélèvements fiscaux avaient été supérieurs à la moitié de leurs revenus disponibles et que, en conséquence, ils avaient dû prélever sur la substance même de leur patrimoine pour faire face au paiement des différents impôts exigibles. S'appuyant sur les textes nationaux et internationaux prohibant les discriminations fondées sur la fortune et l'institution de charges exorbitantes, le couple estimait que le poids des prélèvements mis à leur charge, excessif, aboutissait à une aliénation forcée de leur patrimoine. La Cour de cassation, au lieu d'écarter le moyen, indique que les requérants « 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 ». La Haute juridiction n'exclut ainsi pas de discuter du caractère confiscatoire d'un prélèvement. Si les requérants avaient pu démontrer le caractère confiscatoire de leur ISF, leur requête aurait pu aboutir. La Cour de cassation va dans le même sens qu'un arrêt de la Cour d'appel de Paris du 17 mai 2001 (17). De la même manière, le caractère confiscatoire des impositions n'avait pas été établi car le contribuable ne pouvait justifier la cession d'une partie de son patrimoine pour s'acquitter de ses charges fiscales. La cour d'appel, constatant que les prélèvements fiscaux étaient inférieurs à la moitié des revenus perçus par le contribuable, conclut que l'impôt ne constituait pas un fardeau excessif pour l'intéressé et ne nuisait pas en conséquence à la protection des biens.

Nul doute que l'arrêt récent de la Cour de cassation risque d'ouvrir la voie à des recours mettant en cause un poids excessif de l'ISF aboutissant à une aliénation du patrimoine. Le Conseil constitutionnel pourrait alors se montrer particulièrement attentif à tout nouvel alourdissement de cet impôt, comme il l'a fait dès 1998.

Outre des arguments juridiques, des données très pragmatiques sont susceptibles d'affaiblir les fondements de l'ISF. Cette contribution ne représente que 0,7 % des recettes fiscales de l'Etat, son rendement étant environ soixante fois inférieur à celui de la TVA. Depuis 1997, entre 350 et 370 redevables de l'ISF se délocalisent chaque année, entraînant notamment une perte de dynamisme pour l'économie française (18). La plupart des pays européens n'ont pas, ou plus, d'impôt assis sur le patrimoine. Un tel prélèvement n'existe pas en Belgique, en Irlande, au Royaume-Uni, en Suisse, en Italie. Il a récemment été supprimé en Autriche (1er janvier 1994), en Allemagne (22 juin 1995 par la décision de la Cour constitutionnelle), au Danemark (1er janvier 1997) et aux Pays-Bas (1er janvier 2001). Sa suppression est imminente au Luxembourg et en Finlande.

Avec la voie ouverte par sa décision du 29 décembre 1998, le Conseil constitutionnel pourrait bien encore dans l'avenir sanctionner des alourdissements de l'ISF dans le cadre d'examen de lois de finances. Il pourrait être amené à constater le caractère confiscatoire de certains taux qui dépasseraient le « seuil constitutionnel ». La Cour constitutionnelle allemande a estimé que toute imposition excédant plus de la moitié du rendement du patrimoine était inconstitutionnel. En France, le plafonnement de l'ISF ne s'opère que si la somme de l'ISF et de l'impôt sur le revenu excède 85 % des revenus nets du contribuable. La commission des finances de l'Assemblée nationale avait décidé de ramener le plafond de l'ISF de 85 % à 70 % du revenu annuel, mais n'a finalement obtenu gain de cause - au prix d'après négociations - que sur la question de l'indexation du barème. A partir de quel pourcentage dépasse-t-on un seuil juridiquement admissible ? A partir de quels critères l'ISF devient-il un prélèvement confiscatoire ? Faute d'une réponse au niveau constitutionnel, le débat pourrait bien être tranché par d'autres juridictions, nationales et supranationales...

### *Notes de bas de page*

(1) Loi n° 2004-1484, JO 31 déc., p. 22459.

(2) Le mardi 12 octobre, les députés UMP étaient même allés beaucoup plus loin, votant un amendement de Philippe Auberger exonérant la résidence principale à 100 %... Une seconde délibération fut alors demandée par le président de la commission Pierre Méhaignerie afin de rabaisser le taux à 30 %.

(3) J. Grosclaude, De l'inconstitutionnalité de l'imposition de la fortune en Allemagne et en France, in Gouverner, administrer, juger, Liber Amicorum Jean Waline, Dalloz, 2002, p. 49-58. V. également T. Jany, Réflexions sur la constitutionnalité de l'impôt de solidarité sur la fortune, thèse dactylographiée, Toulouse, décembre 2003, 420 p. ; J.-M. Priol et P. Schiele, L'ISF, une infortune !, Petites affiches, 2003, n° 32, p. 7.

(4) Plus précisément, l'art. 19-VI-1 de la loi de finances pour 1984 assimilait à des biens professionnels, donc exclus du champ d'application de l'IGF, les parts d'une SARL détenues par un gérant minoritaire à condition qu'elles représentent 25 % du capital de la société, de même que les actions des sociétés lorsque le propriétaire possède plus de 25 % du capital de la société et y exerce effectivement des fonctions de direction, de gestion ou d'administration.

(5) Cons. const., déc. n° 83-164 DC du 29 déc. 1983, Perquisitions fiscales, RJC-I, p. 166.

(6) Cons. const., déc. n° 81-133 DC du 30 déc. 1981, Loi de finances pour 1982, RJC-I, p. 111.

(7) V. notamment Cass. 3e civ. 17 déc. 1997, D. 1998, Jur. p. 111 , concl. contraires Weber, note Aubert ; JCP 1998, II, 10093, note Djigo.

(8) Plus précisément, l'art. 5, III, prévoyait que les biens ou droits grevés d'un usufruit, d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage accordé à titre personnel étaient compris dans le patrimoine de l'usufruitier ou du titulaire d'un de ces droits pour leur valeur en pleine propriété.

(9) Cons. const., déc. n° 98-405 DC du 29 déc. 1998, Loi de finances pour 1999, RJC-II, p. 783 ; D. 2000, Somm. p. 54 , obs. L. Philip.

(10) H. Kruger et J.-C. Servignat, « Alourdissement de l'ISF : il existe des voies de recours », Les Echos, 22 févr. 1999.

(11) V. J. Grosclaude, De l'inconstitutionnalité de l'imposition de la fortune en Allemagne et en France, op. cit.

(12) 2e ch., 2 BvL 37/9.

(13) La Cour donnait au législateur un délai de dix-huit mois pour revoir la réglementation. L'absence d'intervention dans le délai imparti a ainsi conduit à une suppression de fait de l'impôt sur le patrimoine.

(14) P.-M. Gaudemet, Protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, RID comp. 1990, p. 806.

(15) Affaire Wasa Liv. Omsesidig c/ Suède du 14 déc. 1988, req. n° 13013/87.

(16) Cass. com. 10 déc. 2003, n° 01-14.735 .

(17) D. 2001, IR p. 2876 .

(18) V. le rapport d'information du Sénat n° 351 de Philippe Marini au nom de la commission des finances (« L'ISF : Eléments d'analyse économique pour une réforme de la fiscalité patrimoniale »), annexé au procès-verbal de la séance du 16 juin 2004.