

**Décision n° 2010-99 QPC du 11 février 2011**

*Mme Laurence N.*

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 14 décembre 2010 par la Cour de cassation (chambre commerciale, arrêt n° 1323 du 14 décembre 2010), dans les conditions prévues à l'article 61-1 de la Constitution, d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par Mme Laurence N., relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit de l'article 885 V *bis* du code général des impôts (CGI).

Le Conseil constitutionnel a fait porter son contrôle sur la dernière phrase du premier alinéa de cet article, seules dispositions contestées par la requérante. Dans sa décision n° 2010-99 QPC du 11 février 2011, il a jugé que cette disposition du CGI est conforme à la Constitution.

M. Michel Charasse a estimé devoir s'abstenir de siéger.

I. – Les dispositions contestées

Institué en 1981<sup>1</sup>, puis supprimé en 1986<sup>2</sup>, l'impôt sur les grandes fortunes (IGF) a été rétabli en 1989<sup>3</sup> sous la dénomination d'« impôt de solidarité sur la fortune » (ISF). La loi de finances pour 1989 a également prévu la mise en place d'un plafonnement de cet impôt pour tenir compte des critiques adressées à l'encontre de l'IGF jugé confiscatoire par plusieurs rapports officiels<sup>4</sup>.

Ce mécanisme permet, lorsque le plafond de l'ISF est dépassé, de réduire la cotisation de cet impôt de l'excédent constaté. L'objectif est ainsi de limiter le prélèvement constitué par le cumul de l'ISF et de l'impôt sur le revenu à une fraction des revenus imposables du contribuable (70 à 85 % des revenus selon le dispositif en vigueur<sup>5</sup>). Par cette mesure, le législateur avait alors souhaité

---

<sup>1</sup> Articles 2 à 11 de la loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982.

<sup>2</sup> Article 24 de la loi n° 86-824 du 11 juillet 1986 de finances rectificative.

<sup>3</sup> Article 26 de la loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de finances pour 1989.

<sup>4</sup> Notamment Conseil des impôts, *L'imposition du capital, VIII<sup>e</sup> Rapport*, septembre 1986 ; « Commission Aicardi », *La fiscalité du patrimoine*, avril 1988.

<sup>5</sup> Voir ci-après pour l'évolution des taux du plafonnement.

rapprocher le nouveau projet d'imposition de la fortune en France des systèmes comparables existant alors dans certains pays tels que le Danemark, l'Espagne, la Norvège, les Pays-Bas, la Suède et la Finlande.

L'application de ce nouveau dispositif de l'ISF devait se traduire, après combinaison du barème des abattements et du plafonnement, par une baisse du niveau de pression fiscale entre le montant réel de l'ISF acquitté et le montant qui aurait été prélevé en appliquant le taux effectif de l'ancien IGF<sup>6</sup>.

Codifié, à l'origine, à l'article 885 Y du CGI, puis à l'article 885 V *bis* à compter du 14 juillet 1989, ce plafonnement prévoyait initialement que l'imposition globale (impôt sur le revenu de l'année précédente + ISF de l'année en cours) susceptible d'être réclamée au contribuable fiscalement domicilié en France ne pouvait excéder 70 % des revenus du contribuable<sup>7</sup>.

Le législateur a ensuite décidé de relever le taux du plafonnement à 85 % en 1991 pour permettre de mieux atteindre l'objectif, initialement fixé en 1989, d'« éviter que les titulaires de patrimoines modestes ou moyens déclarant de faibles revenus soient contraints d'aliéner une partie de leur capital imposable pour acquitter l'impôt de solidarité sur la fortune », objectif qui finalement ne fut pas atteint puisque « en pratique, selon le ministère de l'économie et des finances, ce système aurait (eu) "essentiellement pour effet d'apporter d'importantes réductions des cotisations pour un faible nombre de redevables qui disposent de très grandes fortunes " »<sup>8</sup>.

Cependant, ce plafonnement pouvant conduire à certains « effets d'aubaine », le législateur a institué en 1995 une limitation de ses effets sous la forme d'un « plafonnement du plafonnement »<sup>9</sup>. Ce constat a été rappelé par M. Alain Lambert : « Le fait que les redevables les plus fortunés soient aussi ceux qui bénéficient le plus du mécanisme du plafonnement constitue une sorte d'"anomalie" fiscale qui a conduit le Gouvernement à proposer la limitation du plafonnement de l'ISF »<sup>10</sup> pour les contribuables les plus fortunés.

---

<sup>6</sup> Maurice Blin, *Rapport général de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 1989*, Sénat, n° 88, 21 novembre 1988.

<sup>7</sup> Article 26 de la loi de finances pour 1989. La version initiale du projet de loi de finances prévoyait un plafonnement à hauteur de 80 % des revenus du contribuable. Ce taux a été ramené à 70 % au cours des débats.

<sup>8</sup> Roger Chinaud, *Rapport général de la commission des finances sur la loi de finances pour 1991*, Sénat, session ordinaire de 1990-1991, n° 85, 21 novembre 1990.

<sup>9</sup> Article 6 de la loi n° 95-1346 du 30 décembre 1995 de finances pour 1996.

<sup>10</sup> Alain Lambert, *Rapport fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 1996*, Sénat, session ordinaire de 1995-1996, n° 77, 21 novembre 1995.

Pour ces raisons, le législateur a décidé de limiter les effets du plafonnement en instituant, en 1995<sup>11</sup>, un « plafonnement du plafonnement » ou « déplafonnement partiel » de l'ISF. Ainsi, la cotisation d'ISF due est limitée :

– à 50 % du montant de la cotisation due avant le plafonnement,

– ou, si elle est supérieure à cette somme, au montant de l'impôt correspondant à un patrimoine égal à la limite supérieure de la troisième tranche du barème.

## II. – La constitutionnalité des dispositions contestées

La requérante soutenait que les dispositions de l'article 885 V *bis* du CGI qui limitent la réduction de l'ISF résultant de l'application du plafonnement à 85 % du total des revenus nets méconnaissent le principe d'égalité devant les charges publiques ainsi que le droit de propriété.

Comme il l'avait fait précédemment dans deux de ses décisions (n<sup>os</sup> 2010-81QPC<sup>12</sup> et 2010-92 QPC<sup>13</sup>), le Conseil constitutionnel a décidé de circonscrire le champ de sa saisine aux seules dispositions législatives renvoyées qui sont effectivement mises en cause par la question.

Il a considéré, en l'espèce, que les griefs de la requérante portaient uniquement sur la dernière phrase du premier alinéa de l'article 885 V *bis* du CGI.

Afin de répondre à la question posée, le Conseil constitutionnel a rappelé, dans un premier temps, les caractéristiques de l'ISF comme il avait pu le faire dans sa décision n<sup>o</sup> 2010-44 QPC<sup>14</sup>. Il a ainsi souligné que l'ISF « *ne figure pas au nombre des impositions sur le revenu ; qu'en instituant un impôt de solidarité sur la fortune, le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits ; que la prise en compte de cette capacité contributive n'implique pas que les seuls biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune* ».

Autrement dit, le patrimoine entre bien dans l'appréciation des capacités contributives, sans considération du niveau de revenus. C'est même précisément la caractéristique de cette imposition. Le plafonnement par rapport au revenu ne s'impose pas en tant que tel. Le « déplafonnement partiel », en conséquence,

---

<sup>11</sup> Paragraphe IV de l'article 6 de la loi de finances pour 1996 précitée.

<sup>12</sup> Décision n<sup>o</sup> 2010-81 QPC du 17 décembre 2010, *M. Boubakar B. (Détenion provisoire : réserve de compétence de la chambre de l'instruction)*, cons. 3.

<sup>13</sup> Décision n<sup>o</sup> 2010-92 QPC du 28 janvier 2011, *Mme Corinne C. et autre (Interdiction du mariage entre personnes de même sexe)*, cons. 3.

<sup>14</sup> Décision n<sup>o</sup> 2010-44 QPC, 29 septembre 2010, *Époux M. (Impôt de solidarité sur la fortune)*, cons. 11.

non plus et ce, d'autant moins, que plusieurs mesures d'abattement, d'exonération ou de réduction d'impôt existent.

Le Conseil constitutionnel a jugé, dans sa décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, que « *l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives* »<sup>15</sup>.

Le caractère confiscatoire d'une imposition est à rechercher au regard des caractéristiques de cette dernière. L'ISF n'étant pas un impôt sur le revenu, il convient de prendre en considération, au premier chef, le patrimoine de l'assujéti pour examiner si l'imposition en question présente un caractère confiscatoire.

Le plafonnement de l'ISF pouvait conduire certains contribuables à aménager leur situation en privilégiant des placements qui ne procurent aucun revenu imposable. Le législateur a donc souhaité limiter l'avantage que ces derniers pouvaient tirer du plafonnement de l'ISF.

Le Conseil constitutionnel a considéré qu'il était loisible au législateur de prévoir une limitation de ce plafonnement. Il a jugé que le mécanisme ainsi institué avait été adopté en tenant compte des capacités contributives des redevables de l'ISF et que le législateur avait fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels, sans que celle-ci n'entraîne de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Il a donc rejeté le grief tiré de la méconnaissance de l'article 13 de la Déclaration de 1789.

Enfin le Conseil constitutionnel a jugé que les dispositions contestées ne portaient pas davantage atteinte au droit de propriété.

Au regard de l'ensemble de ces éléments, le Conseil constitutionnel a jugé que la dernière phrase du premier alinéa de l'article 885 V *bis* du CGI est conforme à la Constitution.

---

<sup>15</sup> Décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (TEPA)*, cons. 24.