

## RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

### La capacité contributive en matière fiscale

Lachapelle, Amélie

*Published in:*

Revue générale du contentieux fiscal

*Publication date:*

2014

*Document Version*

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

*Citation for published version (HARVARD):*

Lachapelle, A 2014, 'La capacité contributive en matière fiscale: à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété', *Revue générale du contentieux fiscal*, numéro 5-6, pp. 331-372.

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

# La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété <sup>(1)</sup>

AMÉLIE LACHAPPELLE <sup>(2)</sup>

## Introduction

« L'idée que l'impôt doit être juste est une idée forte [...]. C'est pour le triomphe de cette idée que des révolutions politiques ont été faites »<sup>(3)</sup>. Reléguée durant des siècles au rang de légende, dont celle de *Robin Hood* est la plus célèbre, cette idée perça très vite l'imaginaire collectif et fut spontanément associée au principe de capacité contributive. Thomas d'Aquin, déjà, au XIII<sup>e</sup> siècle, liait ce principe à la notion d'impôt « juste »<sup>(4)</sup>. La justice fiscale matérielle ne s'épuise toutefois pas dans cet unique principe qui ne réalise qu'une seule de ses trois dimensions, à savoir celle de justice redistributive<sup>(5)</sup>.

La justice redistributive « vise, au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt, à réduire les inégalités de revenus »<sup>(6)</sup>. L'impôt moderne est censé poursuivre une telle finalité. Pour ce faire, il doit être « progressif, personnalisé et tenir compte de la faculté contributive du contribuable »<sup>(7)</sup>. Si les deux premiers traits ne font pas de doutes, le troi-

sième n'est pas sans faire l'objet d'interrogations en Belgique.

Dans un premier temps, seule la dimension formelle de la justice, fiscale ou non, n'avait d'importance aux yeux du juriste positiviste<sup>(8)</sup>. Selon Hans Kelsen, « le droit positif peut présenter n'importe quel contenu sans cesser d'être du droit »<sup>(9)</sup>. Mais le XX<sup>e</sup> siècle et ses dérives totalitaires rendirent peu à peu cette assertion insoutenable, de telle sorte qu'une justice matérielle fut également recherchée, et cela dans le texte même des Constitutions nationales. C'est ainsi que les Constitutions plus récentes, telles les Constitutions allemande, italienne et espagnole, sont davantage étoffées et présentent, en outre, une dimension sociale plus poussée. Mais les atrocités subies durant la Seconde guerre mondiale<sup>(10)</sup> ont également démontré qu'inscrire des principes ne suffisait pas. Encore fallait-il qu'un contrôle du respect de ces principes soit institué. C'est ainsi que le législateur, qui avait longtemps bénéficié d'une « impunité de fait »<sup>(11)</sup> fondée sur « l'idéologie française »<sup>(12)</sup>, est démystifié. L'Europe prend conscience qu'« à elle seule, la Constitu-

<sup>(1)</sup> Je voudrais exprimer toute ma gratitude envers Marc Verdussen, professeur de droit constitutionnel à l'Université catholique de Louvain, pour ses conseils, sa confiance et son soutien dans la rédaction de cette contribution.

<sup>(2)</sup> Assistante à la Faculté de Droit de l'Université de Namur et membre associé du Centre de recherche sur l'État et la Constitution à l'Université catholique de Louvain.

<sup>(3)</sup> G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, Paris, L.G.D.J., 1936, p. 39.

<sup>(4)</sup> S'y réfèrent également Vauban (1633-1707), Montesquieu (1689-1755) et Adam Smith (1723-1790). (B. COLMANT, *Des temps provisoires, une année imprécise. Recueil de chroniques 2010-2011*, Limal, Anthemis, 2011, pp. 11 à 13).

<sup>(5)</sup> La justice fiscale peut aussi être entendue de deux autres manières. La première façon consiste à estimer que chacun doit payer la même contribution sans avoir égard à la situation particulière du contribuable. Cette justice stricte et arithmétique est dite « commutative ». La seconde conception, dite de justice « distributive », « s'appuie quant à elle sur une approche proportionnaliste qui pose, en principe, que les richesses doivent être réparties en fonction des mérites de chacun » (M. BOUVIER, « La question de l'impôt idéal », in *L'impôt*, tome 46, Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz, 2002, p. 19).

<sup>(6)</sup> M. BOUVIER, « La question de l'impôt idéal », *op. cit.*, p. 20.

<sup>(7)</sup> *Idem.*

<sup>(8)</sup> L'important était, avant tout, d'assurer la sécurité, la prévisibilité et la cohérence du système juridique. C'est dans cette optique que H. Kelsen développa sa théorie de la hiérarchie des normes et que H. Hart conçut la distinction entre les normes primaires et les normes secondaires.

<sup>(9)</sup> H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, trad. de la 2<sup>e</sup> édition par Ch. EISENMANN, Paris, 1962, p. 261.

<sup>(10)</sup> La Seconde guerre mondiale est un événement crucial en termes de protection des droits fondamentaux. C'est elle qui enclencha l'extension de la notion de droits de l'homme, extension qui permit leur application spécifique à la matière fiscale (C. BROKELIND, « Chapter 7. The role of the EU in International Tax Policy and Human Rights. Does the EU need a policy on taxation and human rights? », in G. KOFLER, M. P. MADURO et P. PISTONE, *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, IBFD, 2011, p. 116).

<sup>(11)</sup> V. SÉPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *R.G.C.F.*, 2009, liv. 6, p. 524.

<sup>(12)</sup> Cette idéologie renferme « l'idée rousseauiste que la loi est l'expression de la volonté générale, qui "est toujours droite et tend toujours à l'utilité publique" » (P. PASQUINO, « Constitutional Adjudication and Democracy. Comparative Perspectives: USA, France, Italy », *Ratio Juris*, 1998, vol. 11, pp. 44-45, cité in M. VERDUSSEN, *Justice Constitutionnelle*, Précis de la Faculté de Droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 2012, p. 36).

tion est impuissante à assurer la préservation de la liberté individuelle contre les empiètements de l'autorité politique. D'où la nécessité d'un tiers protecteur »<sup>(13)</sup>. C'est l'ère du constitutionnalisme qui amène, avec elle, l'émergence d'une justice constitutionnelle et *in fine* d'un « État de droit constitutionnel ». Désormais, les normes de valeur législative font aussi l'objet d'un contrôle spécifique, exercé en Belgique par la Cour constitutionnelle. Ce contrôle est de type concentré (*constitutional review*), européen ou encore kelsénien<sup>(14)</sup>. Il peut s'exercer à l'occasion d'un recours en annulation, lequel peut être accompagné d'une demande de suspension, ou d'une question préjudicielle. Des normes de valeur réglementaire peuvent également établir un impôt. Leur constitutionnalité sera alors contrôlée par le Conseil d'État, dans le cadre de son contentieux objectif – recours « pour excès de pouvoir » ou, par les juridictions judiciaires, de manière incidente, sur la base de l'article 159 de la Constitution. C'est en ce sens que l'on affirme, en Belgique, que le contrôle de constitutionnalité est partagé<sup>(15)</sup>. Notre attention sera toutefois centrée, dans le cadre de cette étude, sur celui exercé par la Cour constitutionnelle, puisque ce sont les normes législatives dont elle assure le contrôle qui sont le plus susceptibles d'entraver, en matière fiscale, les libertés fondamentales<sup>(16)</sup>.

Préoccupé par les risques d'arbitraire que peut engendrer l'impôt<sup>(17)</sup>, le Constituant a expressément consacré en matière fiscale deux garanties. Ce sont les prin-

cipes de légalité et d'égalité, consacrés aux articles 170 et 172 de la Constitution. Si les deux principes relèvent de la justice formelle, on peut affirmer que le second présentait déjà en germe une certaine conception matérielle de la justice<sup>(18)</sup>. Le principe de capacité contributive, quant à lui, ne figure pas dans la Constitution belge, ce qui dénote dans le paysage européen et « se concilie mal avec l'importance et le rôle de la fiscalité dans une social-démocratie moderne »<sup>(19)</sup>. Cette absence serait due à son caractère originellement libéral<sup>(20)</sup>. Le poids historique du principe de capacité contributive et sa participation à la réalisation de la justice redistributive ont toutefois rendu sa prise en compte par les juridictions inévitable.

Le principe de capacité contributive est spontanément associé au principe d'égalité, d'une part, et au droit de propriété, d'autre part. Les États d'Europe occidentale ont tendance à l'associer au premier, tandis que la Cour de Strasbourg le raccroche au second<sup>(21)</sup>. Ce principe ne peut cependant se contenter d'une approche unidimensionnelle. Nous sommes d'avis que le principe de capacité contributive est à double face. C'est là sa complexité, constituant en matière fiscale une sorte de trait d'union entre le principe d'égalité et le droit de propriété. C'est l'objet de la première partie du présent article (I).

Ensuite, il apparaît que le principe de capacité contributive constitue la mesure du contrôle de l'impôt confiscatoire, en tout cas lorsque celui-ci poursuit sa finalité traditionnelle d'alimentation du bud-

<sup>(13)</sup> D. SALAS, *Le tiers pouvoir – Vers une autre justice*, Paris, Hachette, 1998, p. 183, cité in M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 52.

<sup>(14)</sup> On parle parfois de modèle « kelsénien » ou « autrichien » parce qu'il est le fruit d'un travail théorique de Hans Kelsen publié en 1928 dans la *Revue du droit public et de la science politique* (M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 34). On oppose le contrôle concentré au contrôle déconcentré ou *judicial review*, dans lequel le respect de la Constitution par les normes législatives est contrôlé par les juges ordinaires, et non pas par une juridiction créée spécialement à cet effet.

<sup>(15)</sup> M. VERDUSSEN, *op. cit.*, pp. 74 à 81.

<sup>(16)</sup> Notons que la compétence de la Cour constitutionnelle est limitée. Sa compétence, en annulation, suspension ou sur question préjudicielle, ne porte que sur la violation par une loi, un décret ou une ordonnance, des règles répartitrices de compétences entre l'État, les Communautés et les Régions établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci, d'une part, ou des articles du titre II « Des Belges et de leurs droits », ainsi que des articles 170, 172 et 191 de la Constitution, d'autre part.

<sup>(17)</sup> L'impôt porte en lui le risque d'arbitraire, puisqu'il déroge au principe de la liberté individuelle, valeur fondamentale de tout État démocratique.

<sup>(18)</sup> En effet, l'article 172-2 de la Constitution, en stipulant que des modérations et exemptions sont permises en matière fiscale, annonce la dimension matérielle du principe d'égalité, mais aussi la prise en compte de certaines considérations sociales. La discrimination s'est ainsi très tôt imposée en matière fiscale comme une « condition de réalisation du principe d'égalité » (L. FONBAUSTIER, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », in *L'impôt*, *op. cit.*, p. 83). À dire vrai, il fut très vite admis, en Belgique comme en France, que l'« inégalité en droit » peut assurer « l'égalité de fait ».

<sup>(19)</sup> M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels des contribuables », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED (dir.), *Les droits constitutionnels en Belgique : les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et de la Cour de cassation*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1592.

<sup>(20)</sup> Les Constitutions luxembourgeoise et hollandaise, tout aussi libérales, présentent la même lacune (M. BOURGEOIS, « Constitutional framework of the different types of income », in E.A.T.L.P. Congress (dir. B. PEETERS), *The concept of tax*, Naples, E.A.T.L.P., 2005, chapitre 1.4., point 1.4.2.2.).

<sup>(21)</sup> Cette approche se déduit de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à l'impôt confiscatoire. Voy. par ex., Cour eur. D.H., arrêt *Buffalo s.r.l. en liquidation c. Italie*, 3 juillet 2003, req. n° 38746/97, § 32. Voy. aussi Comm. eur. D.H., déc. *Svenska Managementgruppen AB c. Suède*, 1<sup>er</sup> décembre 1985, req. n° 11036/84, D.R. 45, pp. 234 et 235 ; Comm. eur. D.H., déc. *Société S. et T. c. Suède*, 11 décembre 1986, req. n° 11189/84, D.R. 50, p. 156.

get<sup>(22)</sup>. Le contrôle de l'impôt confiscatoire pose « la question de savoir si le contribuable peut, dans certains cas, s'opposer à la perception d'impôts au sens large du terme, régulièrement votés par le Parlement, mais dont le taux serait particulièrement prohibitif ou l'assiette outrageusement large, ce qui pourrait ainsi porter une atteinte illégitime au principe du respect de la propriété »<sup>(23)</sup>. Ce contrôle, qui se développe depuis quelques années au sein des juridictions belges, trouve un signal fort en sa faveur dans l'arrêt n° 107/2005 rendu le 22 juin 2005 par la Cour constitutionnelle. Le lien entre capacité contributive et impôt confiscatoire est assez intuitif, bien qu'il ne soit que rarement clairement exprimé<sup>(24)</sup>. L'article 31.1 de la Constitution espagnole fait à cet égard figure d'exception. Le contrôle de l'impôt confiscatoire au regard du principe de capacité contributive fait l'objet de la deuxième partie du présent article (II). Notons que dans ce cas, le contrôle de l'impôt confiscatoire souffre de la même incertitude quant à son fondement juridique que le principe de capacité contributive.

Le concept d'impôt confiscatoire<sup>(25)</sup> est apparu, il y a près de trente ans, dans une décision de la Commission européenne des droits de l'homme. Cette dernière le définissait comme une imposition « de nature à ôter à la législation son caractère d'impôt au sens du second paragraphe de l'article 1 du Protocole additionnel n° 1 »<sup>(26)</sup>. Celui-ci s'emploie tant à

l'égard des personnes physiques que des entreprises<sup>(27)</sup>. Il doit être distingué de deux concepts voisins : celui de l'impôt dissuasif et de l'impôt punitif. Tout d'abord, un impôt peut atteindre un montant particulièrement élevé sans être confiscatoire, lorsque son caractère dissuasif le lui impose<sup>(28)</sup>. Pour rappel, il est aujourd'hui admis que l'impôt ne sert pas qu'à alimenter les caisses de l'État, mais qu'il peut aussi influencer les comportements des citoyens-contribuables, dans le sens de la dissuasion ou de l'incitation. Seul l'impôt « prohibitif », en tant qu'il empêche l'activité taxée, est interdit, en tout cas de manière certaine dans la jurisprudence du Conseil d'État<sup>(29)</sup>. La Cour constitutionnelle admet, quant à elle, que le montant d'une taxe dissuasive ait un « effet prohibitif »<sup>(30)</sup>, mais cela seulement dans la matière particulière des écotaxes. Nous y reviendrons (voy. *infra*, partie II, point B). D'autre part, elle admet qu'une taxe vise « à pénaliser des comportements illicites »<sup>(31)</sup>. L'impôt « punitif » se distingue, dès lors, de l'impôt confiscatoire qui est prohibé. C'est la seconde distinction. Celle-ci reste néanmoins très délicate car l'impôt confiscatoire est sans nul doute un impôt qui revêt « pour le contribuable le caractère d'une pénalité »<sup>(32)</sup>. Et c'est là d'ailleurs le danger ; que l'impôt soit utilisé comme un mode détourné de sanction<sup>(33)</sup>. À cet égard, la prise en compte de la capacité contributive est essentielle. S'en départir, c'est faire basculer le droit fiscal

(22) Voy. *infra* sur cette distinction, partie II, point B., 1., *in fine*.

(23) F. STEVENART MEEÛS, « Réflexions mineures (et non "minables") sur un sujet d'actualité fiscale majeur : le contrôle juridictionnel des impôts dits confiscatoires », 14 mars 2013, disponible sur [www.justice-en-ligne.be](http://www.justice-en-ligne.be).

(24) En 1937 déjà, Maurice Ansiaux, professeur à l'Université de Bruxelles, exprimait ce lien (M. ANSIAUX, « Le poids des impôts et la capacité contributive », *Bulletin de la Banque nationale de Belgique*, vol. 1, n° 10, 25 mai 1937, p. 521). Pourtant, en 2014, nul n'est capable de définir précisément ce qu'il faut entendre par capacité contributive ou impôt confiscatoire, ni d'avancer une quelconque connexion entre les deux concepts.

(25) Sur l'impôt confiscatoire, voy. not. P.-M. GAUDEMET, « Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires », *Rev. dr. contemp.*, vol. 42, n° 2, avril-juin 1990, pp. 805 à 813 ; M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.3.

(26) Comm. eur. D.H., 20 décembre 1960, *Gudmundsson c. Islande*, req. n° 511/59, *Ann.*, vol. III, 1960, p. 395 cité in V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux... », *op. cit.*, p. 536 ; Comm. eur. D.H., déc. *Wasa Liv Omsesidigt et autres c. Suède*, 14 décembre 1988, req. n° 13013/87, *D.R.* 58, p. 213.

(27) Voy. not. Comm. eur. D.H., déc. *Svenska Managementgruppen AB c. Suède*, 1<sup>er</sup> décembre 1985, req. n° 11036/84, *D.R.* 45, pp. 234 et 235 ; Cour eur. D.H., arrêt *Buffalo s.r.l. en liquidation c. Italie*, 3 juillet 2003, req. n° 38746/97, § 32. En ce qui concerne les sociétés et personnes morales, on parlera plus volontiers de « taux prohibitif », le reliant davantage à la liberté d'entreprise et aux libertés économiques qu'au droit de propriété.

(28) C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, p. 7.

(29) *Idem*. Voy. aussi C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 24 juin 2004, *s.a. Publi Hebdo*, n° 132.983, pp. 7 et 8.

(30) Voy. not. Cour const., 2 février 1995, n° 7/95, B.3.11.

(31) Cour const., 22 juin 2005, n° 107/2005, B.15.4. Voy. les arrêts cités par la Cour en matière de commissions secrètes. La Cour y a déclaré que la cotisation spéciale appliquée aux commissions secrètes était « une sanction fiscale pour les contribuables qui ne remplissent pas dans les formes et les délais légaux leur obligation de fournir à l'administration les renseignements qui lui permettront de procéder à la taxation des bénéficiaires des revenus » (Cour const., 6 avril 2000, n° 44/2000, B.5).

(32) P.-M. GAUDEMET, *op. cit.*, p. 806.

(33) Bien que la procédure fiscale soit assortie de garanties, leur niveau n'est pas aussi élevé qu'en matière pénale. Il n'empêche que le droit pénal et le droit fiscal présentent certaines similitudes dont le concept d'impôt confiscatoire permet spécialement de prendre conscience. À l'instar du droit pénal, le droit fiscal comporte une dimension matérielle et une dimension procédurale.

dans le droit pénal, ce qui est inadmissible dans un État de droit<sup>(34)</sup>. L'impôt ne peut jamais être assimilé à une peine<sup>(35)</sup>. La terminologie utilisée n'est pas anodine. Le terme « confiscatoire » fait écho à celui de « confiscation » qui demeure dans notre droit une sanction pénale, en tout cas lorsqu'elle est spéciale<sup>(36)</sup>.

## I. La capacité contributive, un trait d'union entre le principe d'égalité et le droit de propriété

Bien qu'intuitivement, c'est au droit de propriété que l'on associe le principe de capacité contributive, c'est au principe d'égalité qu'il fut raccroché par les pays d'Europe occidentale, tant dans ceux où le principe de capacité contributive jouit d'une assise juridique formelle que dans les autres. La Belgique s'inscrit largement dans cette tendance. En réalité, cette approche unidimensionnelle est incorrecte. Ainsi que nous l'avons évoqué ci-dessus, nous sommes d'avis que le principe de capacité réalise, en matière fiscale, un trait d'union entre le principe d'égalité et le droit de propriété.

Notre exposé se fera en deux temps. Nous présenterons, tout d'abord, le principe d'égalité (A) et, ensuite, le droit de propriété (B). Dans les deux cas, nous définirons leur contenu en matière fiscale (1) et aborderons la question du contrôle de leur respect au regard d'un critère en particulier, celui de proportionnalité (2).

### A. Le principe d'égalité et le refus de la discrimination en matière fiscale

L'Ancien régime a permis de réaliser que l'impôt n'était pas un outil quelconque utilisé pour alimenter les caisses de l'État. Il constitue également un insidieux instrument de privilèges. Ceux-ci sont dénoncés par la Révolution française de 1789, mais, sous le régime hollandais, les impôts en Belgique sont encore « accablants par leur hauteur et plus encore par leur répartition »<sup>(37)</sup> de sorte qu'à l'indépendance, le Constituant a cru bon de garantir contre eux une protection particulière aux articles 170 (principe de légalité) et 172 (principe d'égalité) de la Constitution. La Cour constitutionnelle présente habituellement l'article 172 comme « une application particulière » des articles 10 et 11 de la Constitution<sup>(38)</sup>. L'affirmation est juste, mais réductrice selon nous<sup>(39)</sup>. Elle s'explique toutefois par des raisons procédurales<sup>(40)</sup>. Enfin, il convient de noter que l'idée d'assurer l'égalité en matière fiscale n'est pas universelle. Elle est, par exemple, absente des textes constitutionnels anglais<sup>(41)</sup>.

En Belgique, c'est la réforme de l'imposition sur les revenus opérée par loi du 20 novembre 1962<sup>(42)</sup> qui a mis en perspective les connections que présentent l'égalité fiscale et la capacité contributive. Cette réforme exprime le principe d'égalité entre personnes physiques sous le couvert d'un taux progressif<sup>(43)</sup>, censé prendre en compte la capacité contributive des

<sup>(34)</sup> Le risque d'utiliser une mesure fiscale « dans l'intention d'obtenir l'effet d'une mesure répressive » a déjà été dénoncé. Voy. not. Cour const., 23 avril 1992, n° 31/92.

<sup>(35)</sup> Si l'impôt a l'effet d'une peine, il doit être qualifié comme tel. Voy. à propos de la cotisation spéciale sur les dépenses non justifiées et sur les bénéficiaires dissimulés (art. 219 C.I.R. 1992), Cour const., 11 janvier 2007, n° 3/2007 ; 5 mai 2004, n° 72/2004 ; 6 juin 2000, n° 44/2000. Sur la différence entre l'impôt et la sanction pénale, voy. C.E., 18 novembre 1993, *J.L.M.B.*, note P. MARTENS, p. 51.

<sup>(36)</sup> La confiscation spéciale est une peine applicable en matière criminelle, correctionnelle et de police, tant à l'égard des personnes physiques qu'à l'égard des personnes morales et des sociétés (art. 7 et 7bis du Code pénal, *M.B.*, 9 juin 1867).

<sup>(37)</sup> I. VAN OVERLOOP, *Exposé des motifs de la Constitution belge*, Bruxelles, Goemare, 1864, p. 8.

<sup>(38)</sup> Voy. not. Cour const., 4 juillet 1991, n° 20/91, B.3. ; 12 mai 2011, n° 72/2011, B.4. ; 30 mai 2013, n° 75/2013, B.5.

<sup>(39)</sup> Les articles 10 et 11 de la Constitution nous paraissent être d'un autre genre. Ils interdisent de discriminer des gens pour ce qu'ils sont : des hommes ou des femmes, des noirs ou des blancs, des hétéros ou des gays. Le principe d'égalité fiscale, quant à lui, ne s'apprécie pas au regard d'un critère lié à ce qu'est l'individu, mais à ce qu'il a : la capacité contributive. En outre, à la différence des autres droits fondamentaux et notamment du droit de propriété, le principe d'égalité fiscale s'applique uniquement de manière verticale, dans une relation d'autorité entre un organe de l'État et un sujet. Il nous rappelle que jusqu'au XX<sup>e</sup> siècle, la majorité des guerres fut menée pour se délivrer de l'impôt (C. ADAMS, *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*, 2<sup>nd</sup> ed., Lanham-New York-Oxford, Madison Books, 2001, p. xxii. Voy. égal. T. AFSCHRIFT et A. ROMBOUTS, « Le contribuable et les droits de l'homme », in *La mise en œuvre interne de la Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, éd. du Jeune barreau de Bruxelles, 1994, pp. 249 à 252).

<sup>(40)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.2.4.8.

<sup>(41)</sup> Les tribunaux exercent toutefois même un certain contrôle de l'impôt au regard du principe d'égalité sur la base de la C.E.D.H. et des traités de l'U.E., auxquels le Royaume-Uni est soumis (M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.2.4.2., section a).

<sup>(42)</sup> *M.B.*, 1<sup>er</sup> décembre 1962.

<sup>(43)</sup> J. KIRKPATRICK, « L'égalité devant l'impôt en droit belge contemporain », in C. PERELMAN et L. INGBER (dir.), *L'égalité*, vol. III, Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, Bruxelles, Bruylant, 1975, p. 41.

contribuables. Elle s'inscrit clairement dans une logique de justice redistributive.

### 1. Le contenu du principe d'égalité fiscale

L'article 172 de la Constitution comporte deux alinéas. Il est rédigé comme suit : « Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ». Le premier alinéa consacre le principe d'égalité en matière fiscale tandis que le second alinéa précise que des dérogations sont permises. Sur la base de ces deux alinéas s'est développée une distinction entre l'égalité *dans* la loi et l'égalité *devant* la loi. L'égalité *dans* la loi porte sur son élaboration et interdit au pouvoir taxateur, lorsqu'il établit une disposition fiscale, d'y introduire des discriminations arbitraires. L'égalité *devant* la loi porte sur son application et oblige les autorités publiques à appliquer la loi uniformément à tous<sup>(44)</sup>. Il n'est pas utile, dans le cadre de nos propos, de nous attarder sur cette distinction. Il convient, par contre, de revenir sur les deux alinéas dont se compose l'article 172 de la Constitution. Relevons que l'article 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après C.E.D.H.)<sup>(45)</sup>, qui consacre, à échelle européenne, le principe d'égalité, n'a pas d'intérêt dans le cadre de nos propos, car celui-ci est déjà constitutionnellement garanti dans notre pays<sup>(46)</sup>. En outre, sa consécration n'est pas spécifique à la matière fiscale et il n'a aucune autonomie.

#### a. L'interdiction de privilège en matière d'impôts

Le premier alinéa de l'article 172 de la Constitution (ci-après « 172-1 ») consacre la règle générale du res-

pect de l'égalité en matière d'impôts. L'idée de cette règle n'est pas d'interdire toute distinction mais de contraindre le législateur à se justifier. L'objectif de cet alinéa est donc de se prémunir des privilèges de l'Ancien régime, qui étaient étroitement liés à l'impôt. La discrimination ici en cause est dite active. De surcroît, l'article 172-1 prohibe aussi qu'une norme traite de manière identique des contribuables qui se trouvent dans des situations différentes<sup>(47)</sup>. Dans ce cas, la discrimination est dite passive. L'article 172-1 prohibe donc tant les discriminations actives que les discriminations passives<sup>(48)</sup>.

Toute différence de traitement doit, en premier lieu, être imputable à la norme querellée et non à l'option prise par le Constituant<sup>(49)</sup>. Le fédéralisme peut, en effet, conduire à des différences de traitement, mais le fait que les citoyens soient soumis à des règles différentes dans les matières fédérées n'est pas en soi contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution<sup>(50)</sup>. Le contraire remettrait en cause l'autonomie fiscale qui a été reconnue aux collectivités fédérées. Ensuite, cette différence de traitement doit provenir de la disposition critiquée et non de sa mise en œuvre<sup>(51)</sup>. Or, il arrive que la discrimination provienne de l'application de l'impôt, et non de la disposition qui l'établit, en raison de la situation fiscale particulière du contribuable. En outre, la différence de traitement doit être imputable à la norme d'habilitation, et non à la norme d'exécution car celle-ci, le plus souvent un arrêté d'exécution, ne relève pas de la compétence de la Cour constitutionnelle<sup>(52)</sup>. Enfin, il convient de vérifier que cette différence de traitement est établie entre des catégories ou situations similaires<sup>(53)</sup>. C'est le critère de la comparabilité<sup>(54)</sup>.

Notons que l'utilisation d'un taux progressif n'est pas réservée qu'aux personnes physiques, les sociétés se voient aussi soumettre à un taux progressif dans leur obligation de verser au statut social des travailleurs indépendants une cotisation annuelle (A.R. du 3 avril 2013 modifiant l'A.R. du 15 mars 1993 pris en exécution du chapitre II du titre III de la loi du 30 décembre 1992 portant des dispositions sociales et diverses, relatif à l'instauration d'une cotisation annuelle à charge des sociétés, destinée au statut social des travailleurs indépendants, *M.B.*, 17 avril 2013). Cette progressivité, qui utilise l'importance du bilan comme critère distinctif, vise à tenir compte de la taille de la société et de sa capacité contributive (C. trav. Bruxelles (10<sup>e</sup> ch.), 23 mai 2013, *J.T.T.*, n° 1164, 20/2013).

<sup>(44)</sup> J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, p. 31.

<sup>(45)</sup> Signée à Rome le 4 novembre 1950, approuvée par la loi du 13 mai 1955, *M.B.*, 19 août 1955.

<sup>(46)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.2.4.2., section b.

<sup>(47)</sup> Cette règle ne va pas de soi. Elle ne s'applique ainsi ni en France (Conseil constitutionnel, décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, § 19), ni en Espagne (X., *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, tecnos, 2004, p. 106).

<sup>(48)</sup> Cour const., 14 mai 2003, n° 63/2003, B.5.

<sup>(49)</sup> Cour const., 22 décembre 1994, n° 90/94, B.2.3. à B.2.5.

<sup>(50)</sup> Cour const., 24 avril 1995, n° 35/1995, B.12.2. ; 17 décembre 1997, n° 78/97, B.4. et B.5 ; 3 décembre 1998, n° 120/1998, B.4. ; 14 décembre 2005, n° 190/2005, B.4.7. ; 18 avril 2013, n° 55/2013, B.5.2. Le principe est similaire en Espagne. Voy. not. pour les Communautés autonomes, STC n° 14/1998 ; et pour les municipalités, STC n° 221/1992.

<sup>(51)</sup> E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, coll. Centre d'études constitutionnelles et administratives 15, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 177.

<sup>(52)</sup> Voy. not. Cour const., 17 janvier 2013, n° 4/2013, B.3.2.

<sup>(53)</sup> Voy. not. Cour const., 13 juillet 2001, n° 100/2001, B.13.7. ; 25 octobre 2012, n° 127/2012, B.3.3.

<sup>(54)</sup> Sur la méthodologie de la comparabilité, voy. V. FLOHMONT, « Comparaison et comparabilité dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : rigueur ou jeu de hasard ? », *R.B.D.C.*, 2008, pp. 217 à 235.

Le principe d'égalité n'est pas pour autant absolu. Une différence – ou identité, en cas de discrimination passive – de traitement peut être admise à la condition qu'elle ne soit pas arbitraire, c'est-à-dire qu'elle soit susceptible de « justification objective et raisonnable »<sup>(55)</sup>. Le contrôle de cette justification a fait l'objet d'une longue systématisation qui a donné lieu au célèbre test d'égalité. Nous y reviendrons dans le second point (2).

#### b. La faculté d'établir un régime de faveurs

Le second alinéa de l'article 172 de la Constitution (ci-après « 172-2 ») s'applique aux « exemptions et modérations d'impôt »<sup>(56)</sup>. La pratique utilise le terme plus général d'« exonération » pour englober ces deux hypothèses<sup>(57)</sup>. Ce régime d'exception peut être établi en faveur de certaines personnes, de certains biens ou de certaines opérations pour diverses raisons d'ordre économique, social ou culturel<sup>(58)</sup>. Le C.I.R. 1992, par exemple, prévoit expressément en son article 38 des « exonérations à caractère social ou culturel ». Sont notamment exonérées les allocations familiales ainsi que « les allocations à charge du Trésor, qui sont octroyées aux handicapés, en exécution de la législation y relative ». L'article 39 du C.I.R. 1992 dispose, quant à lui, que les pensions attribuées en cas d'incapacité permanente en application de la législation sur les accidents du travail ou les maladies professionnelles, sont exonérées dans la mesure où elles ne constituent pas la réparation d'une perte permanente de bénéficiaires, de rémunérations ou de profits. Enfin, le C.I.R. 1992, toujours dans cette optique de démocratie sociale, prévoit qu'une certaine quotité du revenu doit être exemptée d'impôt (art. 131 et 132). Cette quotité est majorée lorsque le contribuable est handicapé ou lorsqu'il a des personnes à charge. Cette quotité est encore majorée lorsque les personnes à charge présentent un handicap.

À la différence de la doctrine et de la jurisprudence majoritaires, qui ne voient en l'article 172-2 qu'un corollaire du principe de légalité et une conséquence du principe d'égalité<sup>(59)</sup>, ne lui assignant dès lors pas de signification autonome<sup>(60)</sup>, nous estimons que cette disposition constitue un redoutable instrument mis à la disposition du législateur : celui d'établir des régimes de faveurs en toute légalité et, plus encore, en toute constitutionnalité. Ces faveurs constituent des dépenses fiscales, lesquelles doivent être compensées par des recettes fiscales supplémentaires afin d'assurer la cohérence du système fiscal. Ces recettes proviennent de la levée d'un impôt supplémentaire ou d'une augmentation d'impôt qui peut revêtir un caractère confiscatoire. Si les exonérations d'impôt ne sont pas susceptibles de présenter en tant que tel un caractère confiscatoire, elles peuvent donc engendrer un impôt qui revêt ce caractère. Telle était l'hypothèse dans le célèbre arrêt n° 107/2005 rendu par la Cour constitutionnelle<sup>(61)</sup>. Le législateur décrétal wallon avait décidé de compenser l'exemption supplémentaire accordée aux ayants droit en ligne directe et entre époux ou cohabitants légaux, par une augmentation du taux marginal des trois tranches supérieures du tarif des droits de succession applicables « entre toutes autres personnes ».

C'est, en vérité, conscient de l'impuissance du principe d'égalité à assurer la justice fiscale que le Constituant de 1831 a rédigé l'article 172-2. En effet, « une stricte égalité des contribuables viendrait précisément à bafouer toute justice fiscale. Réclamer le même impôt, sur le revenu du moins, au riche et au pauvre, serait évidemment contraire à l'idée de justice. Alors que le principe d'égalité interdit par hypothèse les discriminations, ce sont précisément celles-ci qui permettent de réaliser l'égalité devant l'impôt. [...] Toute la difficulté dans l'application du principe d'égalité devant l'impôt consiste à concevoir ces discriminations de manière à ce qu'elles réalisent la justice sans constituer des privilèges »<sup>(62)</sup>. À cette fin, ces faveurs « discriminatoires » doivent être justifiés au

<sup>(55)</sup> Cour const., 21 novembre 1991, n° 34/91, 2.B.2. ; C.E., 15 février 2002, *s.a. B.P. Belgium*, n° 103.654, p. 8 ; Cass., 29 mars 2001, R.G. n° F.99.0077.F/7, pp. 6 et 7.

<sup>(56)</sup> L'exemption est « l'acte par lequel une autorité affranchit un sujet de droit (justiciable, contribuable), d'une obligation qui lui incomberait normalement ou le soustrait au régime ordinaire qui lui serait applicable », tandis que la modération constitue « un adoucissement du droit strict, en général pour des raisons d'équité » (Association Henri Capitant (dir. G. CORNU), *Vocabulaire juridique*, 8<sup>e</sup> édition, Paris, P.U.F., 2000, pp. 344 et 543).

<sup>(57)</sup> Cour const., 2 juin 1988, n° 57, 4.B.4.e ; 5 juillet 1989, n° 19/89, 4.B.2.e.

<sup>(58)</sup> E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 235 et 236.

<sup>(59)</sup> W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in *En hommage à Victor Gotbot*, Liège, éd. Faculté de droit, 1962, p. 280.

<sup>(60)</sup> E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 231 et 232.

<sup>(61)</sup> Cour const., 22 juin 2005, n° 107/2005. Sur cet arrêt, voy. *infra*, partie II, point A.

<sup>(62)</sup> Ch. DE LA MARDIÈRE, « L'impossible égalité devant l'impôt », in *L'égalité*, tome 51, Archives de philosophie du droit, Paris, Dalloz, 2008, p. 138. L'auteur conclut, dans un pessimisme dont nous souhaitons nous préserver, que l'égalité « n'existe pas, puisque le premier souci des systèmes fiscaux modernes est la rentabilité » (p. 139).

regard de leur but et de leurs effets. En outre, il y a lieu de les distinguer des « simples distinctions opérées dans la définition des éléments constitutifs d'un prélèvement »<sup>(63)</sup>. La Cour constitutionnelle admet, en effet, l'usage « de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative »<sup>(64)</sup>. Les critères sur lesquels se fondent ces catégories reflètent bien souvent les valeurs partagées par la société à laquelle s'applique la distinction<sup>(65)</sup>. Ils doivent, de surcroît, être « pertinents au regard de l'objet et de l'objectif de la disposition examinée »<sup>(66)</sup> afin d'éviter toute discrimination arbitraire.

Sans perdre de vue le sujet qui nous occupe, à savoir l'impôt confiscatoire et le principe de capacité contributive, nous souhaiterions attirer l'attention du lecteur sur l'utilisation accrue dont a fait l'objet cet instrument de faveurs, ces dernières années, par le législateur fiscal belge, poussé par le contexte politique, économique et social<sup>(67)</sup> ; et compromettant, de la sorte, le fragile équilibre qui doit subsister entre la levée de l'impôt et le respect des droits individuels. L'idée, en 1831, était de permettre l'institution d'exemptions et de modérations d'impôt « en faveur de l'agriculture, de l'industrie, du commerce ou des indigents »<sup>(68)</sup>. On retrouve ici la logique redistributive mais aussi incitative de l'impôt, sur le plan économique. Les incitants fiscaux concédés aux sociétés – déduction des intérêts notionnels, déduction pour revenus de brevets et autres<sup>(69)</sup> – se fondent

donc sur cette disposition. On peut toutefois se demander si la volonté du Constituant a bien été respectée. En effet, avec cette disposition, il s'agissait de favoriser certaines activités et non de privilégier une forme juridique particulière pour l'exercer. *A priori*, peu importe donc que l'activité soit exercée en personne physique ou en société. Pourtant, on constate que bon nombre de ces incitants fiscaux sont octroyés aux seules sociétés. La Cour constitutionnelle n'y voit néanmoins pas d'inconstitutionnalité, ces deux catégories de contribuables n'étant pas comparables<sup>(70)</sup>. Cette position n'est néanmoins pas immuable, et les multiples critiques qui assaillent aujourd'hui l'impôt auront peut-être raison d'elle. Il convient, en effet, d'épingler que les très controversés intérêts notionnels sont, depuis peu, mis sur la sellette par leur propre « géniteur », Bruno Colmant, en raison des abus dont ils ont fait l'objet<sup>(71)</sup>, ainsi que par la Cour de justice de l'Union européenne<sup>(72)</sup>. En outre, l'imposition des revenus du travail est aujourd'hui fortement remise en cause par rapport à celle des revenus mobiliers et immobiliers<sup>(73)</sup>. La fiscalité est plus que jamais un sujet d'actualité, et ce n'est pas que le besoin de renflouer les caisses de l'État qui l'explique. Les réformes proposées sont également sous-tendues par un meilleur respect du principe d'égalité et des facultés contributives des contribuables.

<sup>(63)</sup> E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 234.

<sup>(64)</sup> Voy. not. Cour const., 4 juillet 1991, n° 20/91, B.10. ; 9 novembre 1993, n° 80/93, B.3.2. ; 13 janvier 1994, n° 1/94, B.2.8. ; 26 avril 1994, n° 34/94, B.6.2. ; 9 décembre 1998, n° 128/98, B.14.3. ; 20 février 2002, n° 39/2002, B.5 ; 14 mai 2003, n° 63/2003, B.6. ; 17 septembre 2009, n° 145/2009, B.5.

<sup>(65)</sup> À l'instar du droit pénal, il arrive au droit fiscal d'imposer ce qui est « mal » et d'exonérer ce qui est « bien ». Les écotaxes, adoptées par la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État (*M.B.*, 20 juillet 1997), en sont une bonne illustration. Cette connotation plus morale de l'impôt lui apporte de la légitimité et donc accroît son effectivité car l'homme a tendance à respecter davantage ce qu'il trouve juste.

<sup>(66)</sup> Cour const., 1<sup>er</sup> février 2006, n° 19/2006, B.2.2.

<sup>(67)</sup> Ce contexte, c'est essentiellement celui de la concurrence fiscale internationale. L'État belge avait le choix entre deux stratégies pour mener la compétition fiscale : soit il instaurait un taux général d'I.S.O.C. attractif, soit il développait des niches dans son système fiscal permettant d'attirer des activités spécifiques. C'est la deuxième option qui fut choisie, au détriment du principe d'égalité, pour des raisons d'esthétisme. Il reste en effet choquant aux yeux de la population belge de voir un taux d'I.S.O.C. trop bas.

<sup>(68)</sup> I. VAN OVERLOOP, *op. cit.*, p. 652.

<sup>(69)</sup> Ces incitants sont de plus en plus décriés parmi la société civile. Les statistiques de *Trends* de l'été 2012 montrent que les cinq cents sociétés les plus importantes de Belgique ne paient quasi pas d'impôts grâce à ces avantages fiscaux, tandis que la pression fiscale reste élevée sur les P.M.E. et les indépendants alors que ces derniers constituent le principal employeur et créateur de valeur ajoutée du pays. Le porte-parole de ce mouvement est sans conteste Marco Van Hees, fonctionnaire des finances, écrivain et militant du P.T.B., qui met surtout en avant les avantages fiscaux dont jouissent les multinationales, qu'il a qualifiés récemment de manière assez provocatrice d'« armes de détaxation massives » (W. FAYOUMI, « La Belgique, un pays avec des armes de détaxation massive ? », 10 mai 2013, disponible sur <http://www.rtfb.be>). Sans tomber dans un tel excès, il faut admettre que certaines sociétés jouissent d'innombrables avantages fiscaux en réalisant des opérations similaires à celles réalisées par des personnes physiques.

<sup>(70)</sup> Cour const., 18 avril 2001, n° 45/2001, B.3.2. Voy. aussi Cour const., 23 juin 2004, n° 109/2004, B.6.1. à B.6.4. ; 1<sup>er</sup> février 2006, n° 19/2006, B.2.1 à B.6. ; 11 janvier 2007, n° 3/2007, B.4.1. Une comparaison reste toutefois autorisée selon nous, pour des raisons sur lesquelles nous ne pouvons nous appesantir dans le cadre de la présente contribution.

<sup>(71)</sup> G. LEGRAND, « Les intérêts notionnels sont-ils condamnés ? », 18 septembre 2012, <http://trends.levif.be>.

<sup>(72)</sup> C.J.U.E. (1<sup>re</sup> ch.), 4 juillet 2013, *Argenta Spaarbank NV c. Belgische Staat*, C-350/11.

<sup>(73)</sup> J.-C. VERSET, « Réforme fiscale : le travail doit être moins taxé... mais qui va payer ? », *Mise au point*, 27 octobre 2013, disponible sur [www.rtfb.be](http://www.rtfb.be).

Il est donc temps de repenser cet instrument de fa-veurs afin de rééquilibrer les régimes d'impôt des personnes physiques et d'impôt des sociétés. À cette fin, il serait peut-être bon de redéfinir l'égalité fiscale en des termes de neutralité économique, comme nous y invitent le contexte d'économie dématérialisée actuelle<sup>(74)</sup> et le respect de la cohésion du système fiscal. En ce sens, l'égalité fiscale consiste à « taxer de la même manière le flux économique, indépendamment de l'agent économique qui le met en œuvre »<sup>(75)</sup>, que celui-ci soit une personne physique ou une société. Nous attirons cependant l'attention sur le fait que cette nouvelle conception de l'égalité ne vient remettre en cause ni la définition jurisprudentielle de l'égalité fiscale, ni le principe de capacité contributive. L'idée est donc de taxer de la même manière le flux économique, que celui-ci soit mis en œuvre par une personne physique ou une société, mais dans le respect de leur capacité contributive respective. Le principe de capacité contributive agit dès lors comme une sorte de modulateur.

Nous allons, dans le second point, revenir sur le contrôle de l'impôt au regard du principe d'égalité, tel qu'il a été systématisé par les juridictions. Notons, d'ores et déjà, que cette systématisation est inexistante au regard du droit de propriété.

## 2. Le contrôle de l'impôt au regard du principe d'égalité

Les trois hautes juridictions de ce pays partagent aujourd'hui une même conception du principe d'égalité<sup>(76)</sup> laquelle impose à toute discrimination – active ou passive – d'être « susceptible d'une justification raisonnable et objective ». La vérification de cette justification a conduit les juridictions à réaliser plusieurs tests, systématisés par de nombreux auteurs, dans le cadre du contentieux général d'égalité devant la Cour constitutionnelle<sup>(77)</sup>. Ces tests consistent en « un test de la comparabilité, un test de l'objectivité, un test de la pertinence et, enfin, un test de la proportionnalité »<sup>(78)</sup>. Les quatre tests sont réalisés dans le cadre du contrôle, tant de l'impôt que de ses exonérations<sup>(79)</sup>. Dans ce dernier cas, le contrôle est toutefois assoupli car l'article 170 de la Constitution impose un sacrifice au peuple, tandis que l'article 172-2 lui octroie un avantage<sup>(80)</sup>. C'est pourquoi la garantie de légalité contenue dans l'article 172-2 est appliquée avec moins de rigueur que dans le cadre de l'article 170 de la Constitution. Des délégations législatives<sup>(81)</sup> et même des circulaires administratives<sup>(82)</sup>, sont ainsi admises. En outre, depuis l'entrée en vigueur de la Constitution, « les temps ont changé »<sup>(83)</sup>. L'heure n'est, paraît-il, plus aux privilèges ni aux privilégiés<sup>(84)</sup>.

<sup>(74)</sup> Voy. sur la réforme de la fiscalité induite par le développement de « l'économie de l'immatériel », M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, L.G.D.J., 2001, p. 300. Cette évolution viendra, il nous semble, estomper le rôle de la capacité contributive dans le prélèvement de l'impôt.

<sup>(75)</sup> B. COLMANT, E. DE CALLATAÏ et C. SAMSON, *L'impôt en Belgique après la crise*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 45 (propos de B. COLMANT).

<sup>(76)</sup> Voy. sur l'évolution du concept d'égalité fiscale au sein des juridictions belges, R. ANDERSEN et E. WILLEMART, « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.*, 2006, p. 23 ; A. BEIRLAEN, « De toepassing van het gelijkheidsbeginsel in de rechtspraak van de Raad van State », *R.W.*, 1991-1992, pp. 1223 à 1228 ; R. ANDERSEN et J. MALHERBE (dir.), *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Bibliothèque fiscale, Bruxelles, Bruylant, 1993, pp. 5 à 93 ; V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge... », *op. cit.*, p. 543 ; E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 169 à 173.

<sup>(77)</sup> Voy. not. M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 127 ; V. SEPULCHRE, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal, 20<sup>e</sup> anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bibliothèque fiscale de la Solvay Brussels School of Economics and Management, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 20 à 22 ; R. ANDERSEN et E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 20 à 30.

<sup>(78)</sup> M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 127.

<sup>(79)</sup> Sur le contrôle de l'impôt au regard du principe d'égalité fiscale, voy. not. E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 165 à 253 ; V. SEPULCHRE, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », *op. cit.*, pp. 5 à 55 ; M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, *op. cit.*, pp. 1585 à 1593 ; E. COLLA, « L'élaboration de la loi fiscale. La règle de l'égalité devant l'impôt dans la jurisprudence de la Cour d'Arbitrage », *Act. dr.*, 1993, pp. 295 à 321 ; J. KIRKPATRICK, *op. cit.*, pp. 12 à 71 ; L. NEEFS, « De gelijkheid in het fiscaal recht », *R.W.*, 1992-1993, pp. 30 à 33.

<sup>(80)</sup> W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *op. cit.*, p. 280.

<sup>(81)</sup> La délégation doit toutefois être d'une certaine « qualité ». Voy. not. Cour const., 13 juin 2013, n° 85/2013, B.5. Par exemple, le C.I.R. 92, à l'instar du C.T.V.A., habilite expressément le Roi à préciser son contenu ou à prévoir des exonérations. Voy. not. l'article 90 C.I.R. 92 ainsi que l'article 37 C.T.V.A.

<sup>(82)</sup> E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 247.

<sup>(83)</sup> W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *op. cit.*, p. 281.

<sup>(84)</sup> Les considérations de Michel Bouvier quant au « Moyen Âge fiscal » sont tout à fait applicables au droit fiscal belge (M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal...*, *op. cit.*, p. 292). Les privilégiés se cachent aujourd'hui peut-être sous un autre costume, comme celui de certaines sociétés. On relève cependant que des garde-fous à l'incitant fiscal à la constitution de sociétés ont été mis en place par le législateur belge. Voy. Cour const., 22 novembre 2006, n° 176/2006, B.4.

Parmi les quatre tests, seule la méconnaissance du test de proportionnalité peut conduire à qualifier un impôt de confiscatoire. Analysé sous l'angle du principe d'égalité, l'impôt confiscatoire est donc un impôt discriminatoire en ce qu'il ne répond pas au test de proportionnalité. Mais le critère de proportionnalité ne se cantonne pas au seul contrôle d'égalité. En effet, il découle d'un principe plus général qui porte le même nom, qui transcende la matière des droits fondamentaux – il est, comme nous le verrons, également constitutif du contrôle du respect du droit de propriété – et celle du droit tout entier, national et supranational<sup>(85)</sup>. Partant, le contrôle de l'impôt confiscatoire a progressivement muté en un contrôle de l'impôt au regard du principe de proportionnalité, tiré du principe d'égalité le plus souvent, ou du droit de propriété, à titre beaucoup plus exceptionnel<sup>(86)</sup>. Assez intuitivement, on perçoit que la proportionnalité du taux ou du montant d'un impôt doit s'apprécier au regard d'un critère de référence. Celui-ci est constitué, dans la majeure partie des cas, par le principe de capacité contributive. Nous y reviendrons plus largement dans la seconde partie (II).

Ce premier point portait sur le principe d'égalité fiscale, angle principal sous lequel l'impôt confiscatoire est analysé en Belgique. Mais celui-ci peut être analysé sous un autre angle, à savoir celui du droit de propriété. Cet angle s'impose avec la force de l'évidence puisque « l'impôt est, par définition, une atteinte au droit de propriété »<sup>(87)</sup>. Il s'ensuit, dès lors, que l'impôt confiscatoire est une violation directe du droit de propriété. L'idée de confiscation renvoie naturellement à celle de dépouillement et d'atteinte au droit de propriété. Cette assertion ne fait pourtant pas l'unanimité au sein des juridictions d'Europe occidentale<sup>(88)</sup>. De surcroît, le droit de propriété nous

semble intuitivement lié au principe de capacité contributive. En effet, le motif qui anime un contribuable à qualifier un impôt de confiscatoire est qu'il s'estime lésé dans son droit au respect de ses biens car ses moyens financiers, autrement dit ses facultés contributives, sont insuffisants pour acquitter l'impôt.

### **B. Le droit de propriété et le refus de la confiscation en matière fiscale**

Droit naturel et imprescriptible au même titre que la liberté, la sûreté et la résistance à l'oppression, le droit de propriété fut consacré par la Révolution française aux articles 2 et 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (ci-après : D.D.H.C.). Il constitue un droit fondamental protégé tant en droit belge qu'en droit international. L'idée d'une tension entre ce droit et la levée de l'impôt est ancienne. Jean-Jacques Rousseau, déjà, s'exclamait dans l'*Encyclopédie* que : « [c]'est dans cette cruelle alternative de laisser périr l'État ou d'attaquer le droit sacré de la propriété, qui en est le soutien, que constitue la difficulté d'une juste et sage économie »<sup>(89)</sup>. L'impôt, et c'est là sa singularité, entre en effet toujours en conflit avec le droit fondamental au respect de ses biens, soit qu'il en constitue une dérogation – limitation ou privation – soit qu'il en constitue une violation. C'est donc la nature même de l'impôt qui commande de partir du droit de propriété pour en assurer le contrôle.

Telle n'est pourtant pas l'approche en Belgique, à l'instar d'autres pays européens, celle-ci privilégiant, comme nous l'avons mentionné ci-dessus, le principe d'égalité. De surcroît, la Constitution belge ne présente aucune connexion entre l'impôt et le droit de propriété, bien que des auteurs aient déjà proposé de le faire<sup>(90)</sup>. La formulation de l'article 16 de la Consti-

<sup>(85)</sup> Anne Rasson et Marc Verdussen observent ainsi que le principe de proportionnalité constitue, outre « une exigence inhérente au respect des droits fondamentaux », une limite à l'exercice des compétences législatives par l'autorité fédérale, les communautés et les régions, une voie d'accès à des droits fondamentaux non reconnus par la Constitution par le biais de la méthode combinatoire, et un instrument de modulation des arrêts (A. RASSON et M. VERDUSSEN, « Table ronde. Le juge constitutionnel et la proportionnalité : Belgique », *Annuaire International de Justice Constitutionnelle*, XXV-2009, Paris/Aix-en-Provence, Economica/Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2010, pp. 123 à 143). On relève, par ailleurs, que le principe de proportionnalité s'applique également au juge, qui doit s'autolimiter afin de rester dans les limites de sa fonction (P. MARTENS, « L'irrésistible ascension du principe de proportionnalité », in *Présence du droit public et des droits de l'homme – Mélanges offerts à Jacques Velu*, t. I<sup>er</sup>, Bruxelles, Bruylant, 1992, p. 63).

<sup>(86)</sup> Nous n'avons connaissance que d'un seul arrêt dans lequel la Cour constitutionnelle a examiné l'excessivité d'un impôt sur la base du droit de propriété (Cour const., 30 mars 2010, n° 32/2010). Nous y reviendrons dans la seconde partie de cet article.

<sup>(87)</sup> T. AFSCHRIFT et A. ROMBOUITS, *op. cit.*, p. 252.

<sup>(88)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.3.2.

<sup>(89)</sup> J.-J. ROUSSEAU, « Article sur l'économie politique », in *Encyclopédie*, Écrits politiques, éd. La Pléiade, p. 263, cité in M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *J.T.*, 2005, p. 800, note 32.

<sup>(90)</sup> En 1962 déjà, W. Ganshof Van Der Meersch déclarait que « [l']article 11 de la Constitution [aujourd'hui article 16 par l'effet de la coordination de la Constitution en 1994], qui soumet le pouvoir qu'a la puissance publique de priver un citoyen de sa propriété à trois conditions, est étroitement associé – on l'oublie trop – à l'article 110 de la Constitution [aujourd'hui article 170 de la Constitution]. » (W. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *op. cit.*, p. 272).

tution<sup>(91)</sup> est, à vrai dire, insuffisante pour fonder un contrôle de l'impôt sur sa base et paraît inconciliable avec la reconnaissance d'un principe de capacité contributive en droit belge, en raison de son inspiration très libérale<sup>(92)</sup>. Cette disposition, demeurée inchangée depuis 1831, fut adoptée sans discussion par le Congrès national tant sa protection relevait de l'évidence. Mais aujourd'hui, elle s'avère quelque peu désuète. C'est pourquoi, à la différence du contrôle de l'impôt au regard du principe d'égalité fiscale, il nous faut nous tourner vers la C.E.D.H., et plus précisément vers l'article 1 de son premier protocole additionnel (ci-après 1 P-1)<sup>(93)</sup>. Cette disposition institue explicitement l'impôt en tant que dérogation au droit de propriété<sup>(94)</sup>. Ceci explique que la Cour européenne des droits de l'homme, et avant elle la Commission européenne des droits de l'homme, ait orienté son contrôle de l'impôt sur l'article 1 P-1 et non sur l'article 14 de la C.E.D.H., qui consacre le principe d'égalité. Le manque d'autonomie de cet article a également joué en défaveur d'un contrôle sur sa base.

Une distinction doit donc être opérée entre l'article 16 de la Constitution et l'article 1 P-1, bien qu'ils portent tous les deux sur le droit de propriété et qu'ils érigent en conditions de son respect l'intervention de la loi (principe de légalité) et la référence à l'utilité publique (principe de finalité).

Tout d'abord, la formulation diffère. L'article 1 P-1 parle du « droit au respect de ses biens » tandis que l'article 16 de la Constitution parle du « droit de propriété ». Cette variation n'est pas fortuite et témoigne de la difficulté de faire adopter dans un texte international l'obligation pour chaque État de respecter le

droit de propriété de chacun de ses citoyens<sup>(95)</sup>. Partant, l'article 1 P-1 ne coïncide pas tout à fait avec le droit de propriété et ne protège, notamment, que le droit de jouir des biens que l'on possède déjà<sup>(96)</sup>. Il ne protège dès lors pas le droit d'accès à la propriété. En outre, d'autres droits périphériques sont susceptibles de tomber sous le coup de l'article 1 P-1, tels que la servitude et l'emphytéose<sup>(97)</sup>. Pour des besoins de simplification, nous assimilerons toutefois, dans le cadre de la présente contribution, « droit de propriété » et « droit au respect de ses biens ».

Ensuite, alors que l'article 1 P-1 consacre positivement le droit de propriété et attire l'attention sur sa relation avec l'impôt, l'article 16 de la Constitution belge ne mentionne pas ce lien et consacre négativement le droit de propriété<sup>(98)</sup>, en tant que limitation au pouvoir d'expropriation de l'État. Cette association déforce le droit de propriété car elle emporte que son essence ne réside pas dans sa sauvegarde contre des éventuelles violations, mais dans le droit à une compensation s'il est nécessaire de le violer<sup>(99)</sup>. Cette compensation, en outre, n'intervient qu'en cas de suppression totale et définitive du droit<sup>(100)</sup>. L'article 16 de la Constitution ne protège donc que le cas de privation du droit de propriété. Dès lors, la sanction de l'impôt confiscatoire ne peut être sérieusement envisagée que sur la base de l'article 1 P-1 ou, à tout le moins, à sa lumière, dans une interprétation conciliante de l'article 16 de la Constitution avec l'article 1 P-1.

## 1. Le contenu du droit de propriété en matière fiscale

Dans le cadre de la présente contribution, nous n'allons pas nous appesantir sur les multiples éléments

<sup>(91)</sup> L'article 16 de la Constitution stipule que « nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique, dans les cas et de la manière établis par la loi, et moyennant une juste et préalable indemnité ».

<sup>(92)</sup> Sur le cadre idéologique qui sous-tend le principe de capacité contributive, voy. *infra*, partie II, point A.

<sup>(93)</sup> Pour une étude détaillée de l'article 1 P-1, voy. L. CONDORELLI, « Premier Protocole additionnel », in *La Convention européenne des droits de l'homme – Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1999, pp. 972 à 997.

<sup>(94)</sup> L'article 1 P-1 stipule que « [t]oute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

<sup>(95)</sup> Cette conception d'une propriété individuelle est, en définitive, très libérale et ne s'accorde pas avec les conceptions communistes partagées par certains États contractants au moment de l'adoption de la C.E.D.H. C'est pourquoi les rédacteurs de la Convention lui préférèrent la formulation de « droit au respect de ses biens » (L. CONDORELLI, *op. cit.*, pp. 972 et 973). Le malaise est aussi perceptible dans la version anglaise du texte. On y parle d'un « *right to peaceful enjoyment of his possessions* » et non d'un « *right to own property* ».

<sup>(96)</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Marckx c. Belgique*, 13 juin 1979, req. n° 6833/74, § 50.

<sup>(97)</sup> Comm. eur. D.H., déc. *S. v. the United Kingdom*, 13 décembre 1984, req. n° 10741/84, D.R. 41, p. 239 ; Cour eur. D.H., arrêt *James et autres c. Royaume-Uni*, 21 février 1986, req. n° 8793/79, § 38.

<sup>(98)</sup> Cette formulation négative dénote dans le paysage européen. La formulation est davantage positive, comme au Danemark, en France, en Irlande, en Grèce, en Italie ou en Espagne (M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.3.3.).

<sup>(99)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.3.3.

<sup>(100)</sup> M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, « Le droit de propriété », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED (dir.), *op. cit.*, p. 790.

couverts par l'article 1 P-1<sup>(101)</sup>. Signalons uniquement que la définition développée par la Cour de Strasbourg est extensive et permet d'appréhender les cotisations sociales comme une atteinte au droit de propriété, ce que la Cour constitutionnelle a toujours refusé<sup>(102)</sup>. Dans le présent point, nous analyserons, tout d'abord, le contenu de l'article 1 P-1 et son application à la matière fiscale et, ensuite, nous nous focaliserons plus spécifiquement sur la qualification de l'impôt confiscatoire au regard du droit de propriété, tel que consacré à l'article 16 de la Constitution et à l'article 1 P-1.

#### a. *L'interprétation par la Cour européenne des droits de l'homme de l'article 1 P-1*

Il est surprenant de constater que, bien que l'article 1 P-1 mentionne expressément l'impôt, il a fallu attendre les années 70 pour que la Commission européenne des droits de l'homme reconnaisse que cet article consacre le droit au respect de ses biens aussi en matière fiscale<sup>(103)</sup>. La conception fiscale du droit de propriété s'est construite autour des trois règles dégagées par la Cour européenne des droits de l'homme dans l'arrêt *Spörrong et Lönnroth c. Suède*<sup>(104)</sup>, au départ des trois phrases constituant l'article 1 P-1<sup>(105)</sup>. La première règle, qui figure dans la première phrase du premier alinéa, est une règle générale d'application subsidiaire qui énonce le droit au respect de la propriété. Les deu-

xième et troisième règles doivent s'interpréter à la lumière du principe général consacré par la première règle<sup>(106)</sup>. La deuxième règle, qui figure dans la seconde phrase du même alinéa, vise la privation de propriété et la soumet à certaines conditions. La troisième règle, qui apparaît dans le deuxième alinéa, porte sur les limitations au droit de propriété. Deux hypothèses sont envisagées : celle de la réglementation de l'usage des biens et celle de la levée de l'impôt.

La distinction entre privation et limitation n'est pas sans incidence puisque l'article 16 de la Constitution ne porte que sur la privation de propriété, et en pratique sur l'hypothèse plus restreinte de l'expropriation pour cause d'utilité publique<sup>(107)</sup>, tandis que l'article 1 P-1 couvre tant la privation et tous les autres types de dépossession, que la limitation de propriété<sup>(108)</sup>. Cela explique pourquoi la Cour constitutionnelle s'est toujours montrée réticente à analyser l'impôt, même s'il était taxé de confiscatoire, au regard du droit de propriété<sup>(109)</sup>. La rédaction boiteuse de l'arrêt n° 107/2005 en est une bonne illustration. Un vent de changement, bien que fébrile, est néanmoins perceptible depuis 2006<sup>(110)</sup>. La Cour a, en effet, par trois fois, laissé entendre que l'article 16 de la Constitution pouvait être appliqué à d'autres hypothèses que celle de la privation de propriété, et notamment à celle de l'im-

<sup>(101)</sup> Voy. sur le champ d'application du droit de propriété, M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, *op. cit.*, pp. 789 à 818 ; M. PÂQUES, « Propriété, privations et servitudes de droit public. Quels biens, quel équilibre, quelle compensation ? Morceaux choisis », in P. LECOQ et P. LEWALLE (coord.), *Contrainte, limitation et atteinte à la propriété*, C.U.P., Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 119 à 172 ; L. CONDORELLI, *op. cit.*, pp. 976 à 982.

<sup>(102)</sup> Les cotisations de sécurité sociale, bien qu'elles soient une technique de contribution des citoyens aux charges publiques, sont soustraites aux garanties applicables en matière fiscale et, notamment, à l'article 172 de la Constitution (Cour const., 25 octobre 2012, n° 126/2012, B.3.). Il serait pourtant souhaitable d'élargir l'application de l'article 172 de la Constitution à l'ensemble des contributions aux charges publiques. L'emploi du terme « contribution » à la place de celui d'« impôt » n'est pas anodin. Le terme impôt utilisé par notre Constitution exprime une relation s'assujettissement qui ne se déduit pas du terme contribution. L'impôt, en effet, ne sait rien faire d'autre que « s'imposer ». Or, « un peuple libre n'acquiesce que des contributions, un peuple esclave paie des impôts » (quoique l'origine de cette citation soit difficile à identifier, sa véracité n'est pas pour autant remise en cause, disponible sur <http://www.evene.fr/citation> et attribué à l'Assemblée nationale lors de la rédaction de la D.D.H.C.).

<sup>(103)</sup> V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux... », *op. cit.*, pp. 535 et 536. C'est ce changement de jurisprudence qui a entraîné l'application d'autres dispositions de la Convention à la matière fiscale, dont le principe d'égalité et de non-discrimination, consacré à l'article 14 C.E.D.H., mais aussi les articles 6 et 8 (M. MORIS, « La Convention européenne des droits de l'homme et le droit fiscal : perspectives et évolution », *R.G.C.F.*, 2009, liv. 6, pp. 481 à 512).

<sup>(104)</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Spörrong et Lönnroth c. Suède*, 23 septembre 1982, req. n°s 7151/75 et 7152/75, § 61.

<sup>(105)</sup> L. BARONE, *L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, Paris, L'Harmattan, p. 353.

<sup>(106)</sup> Cour eur. D.H., arrêt *James et autres c. Royaume-Uni*, 21 février 1986, req. n° 8793/79, § 37.

<sup>(107)</sup> Sur l'expropriation, voy. les actes du colloque *L'expropriation pour cause d'utilité publique*, organisé par le Centre Montesquieu d'études de l'action publique de l'Université catholique de Louvain, le 21 mars 2013. Voy. aussi G. BENOÎT, J. SAMBON et P. JADOUX (dir.), *L'expropriation pour cause d'utilité publique*, Bruxelles, La Chartre, 1993.

<sup>(108)</sup> L. CONDORELLI, *op. cit.*, p. 983.

<sup>(109)</sup> En réalité, la Cour constitutionnelle n'a développé, au regard du droit de propriété, que la première hypothèse de limitation énoncée à l'article 1 P-1, ayant trait à la réglementation de l'usage des biens. Voy. la jurisprudence analysée in M. PÂQUES, *op. cit.*, spéc. pp. 138 à 145.

<sup>(110)</sup> Cour const., 28 février 2008, n° 29/2008, B.12. ; 3 mai 2006, n° 67/2006, B.10. ; 30 mars 2010, n° 32/2010, B.13.1. et B.13.2.2.

pôt. Nous y reviendrons dans la seconde partie de la présente contribution (II).

L'impôt, qui, on l'a rappelé, est une atteinte au droit de propriété, se présente donc plus précisément comme une limitation du droit de propriété. Ne pourrait-on pas toutefois prétendre que l'impôt confiscatoire est une sorte d'expropriation, c'est-à-dire une privation de propriété, et est, dès lors, couvert par l'article 16 de la Constitution ? C'est l'objet du point suivant.

#### b. La qualification de l'impôt confiscatoire au regard du droit de propriété

La privation de propriété suppose un transfert de propriété forcé<sup>(111)</sup>, c'est-à-dire la perte non souhaitée des trois prérogatives constitutives du droit de propriété<sup>(112)</sup>. *A priori* donc, nulle place pour l'impôt. La question d'une assimilation entre expropriation et impôt a, malgré tout, été posée. Dans l'affaire C-44/79, portée devant la Cour de justice de l'Union européenne (à l'époque, encore Cour de justice des Communautés européennes), l'avocat général Francesco Capotorti a estimé que devait être pris en compte, afin de décider si une mesure restrictive de la propriété a, ou non, la nature d'une expropriation, « l'importance du sacrifice économique imposé au destinataire de la mesure »<sup>(113)</sup>. L'impôt étant, sans conteste, un sacrifice, il n'y a là qu'un pas pour dire qu'il constitue une expropriation lorsqu'il est disproportionné<sup>(114)</sup>. Marc Bourgeois franchit le pas et estime que, dans certains cas, l'impôt peut être qualifié d'expropriation. En matière successorale, l'auteur

estime, en effet, que « si le taux d'imposition n'est pas de 100 %, il peut aboutir, en pratique, à un prélèvement, intérêts et amendes compris, souvent supérieur à la valeur réelle de l'émolument successoral. L'emploi des qualificatifs de confiscation et d'expropriation ne serait, de ce fait, nullement abusif »<sup>(115)</sup>. Comme nous le verrons, la Cour constitutionnelle a, malgré tout, refusé, dans son arrêt n° 107/2005, d'associer l'article 16 de la Constitution au taux de 90 % qu'elle a pourtant jugé de « symboliquement choquant » et de « manifestement déraisonnable ». À vrai dire, tant la Cour constitutionnelle que la Cour de cassation<sup>(116)</sup> rejettent fermement l'assimilation entre impôt excessif et expropriation car ces deux notions sont conceptuellement différentes<sup>(117)</sup>. Tant l'expropriation que l'impôt engendrent un transfert de propriété, mais les deux se distinguent par l'objet du transfert<sup>(118)</sup>. L'expropriation porte sur un élément particulier du patrimoine du contribuable que l'Autorité publique a décidé de s'approprier, tandis que l'impôt, sous réserve des précomptes, laisse le contribuable libre de choisir la partie de son patrimoine qu'il consacrerait, après liquidation, au paiement de l'impôt<sup>(119)</sup>.

La manière de concevoir l'expropriation s'est toutefois assouplie, sous l'impulsion de la Cour européenne des droits de l'homme<sup>(120)</sup>. Celle-ci, en effet, admet qu'un autre critère puisse être employé afin d'identifier une privation, sans qu'un transfert de propriété ne soit requis : c'est celui de l'impossibilité définitive d'exploitation ou d'usage sensé du bien en cause<sup>(121)</sup>. On désigne cette hypothèse par

<sup>(111)</sup> Cour const., 24 avril 2008, n° 72/2008, B.10.1.

<sup>(112)</sup> L'*usus* se rapporte à l'usage du bien, le *fructus* à son exploitation et l'*abusus* à son transfert de propriété.

<sup>(113)</sup> Concl. av. gén. F. Capotorti, préc. C.J.C.E., 13 décembre 1979, *Liselotte Hauer c. Land Rheinland-Pfalz*, C-44/79, *Rec. C.J.C.E.*, p. 3762.

<sup>(114)</sup> Il arrive même que l'impôt soit qualifié de vol. Selon Calvin Coolidge, trentième président des États-Unis (1872-1933), « le prélèvement d'impôts au-delà du strict nécessaire constitue un vol légalisé », disponible sur <http://www.evene.fr>.

<sup>(115)</sup> M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 802.

<sup>(116)</sup> Cass., 13 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1119.

<sup>(117)</sup> M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 802.

<sup>(118)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.3.3.

<sup>(119)</sup> C'est cette part de liberté qui empêche les juridictions d'assimiler l'impôt confiscatoire à l'expropriation. Mais quand l'impôt est confiscatoire, ne brime-t-il pas justement cette liberté ?

<sup>(120)</sup> Dans l'arrêt *Spörrong et Lönnroth*, la Cour a constaté que les propriétaires n'avaient « à aucun moment été formellement "privés de leur propriété" : ils pouvaient user de leur bien, le vendre, le léguer, le donner ou l'hypothéquer. [...] En l'absence d'une expropriation formelle, c'est-à-dire d'un transfert de propriété, la Cour s'estime tenue de regarder au-delà des apparences et d'analyser les réalités de la situation litigieuse [...]. La Convention visant à protéger des droits "concrets et effectifs" [...], il importe de rechercher si ladite situation n'équivalait pas à une expropriation de fait » (Cour eur. D.H., arrêt *Spörrong et Lönnroth c. Suède*, 23 septembre 1982, req. n°s 7151/75 et 7152/75, §§ 62 et 63). La Cour constitutionnelle avait déjà fait référence à l'idée d'expropriation *de facto* dans son arrêt du 24 juin 1993 (Cour const., 24 juin 1993, n° 50/93, B.6.). Le Conseil d'État fait également cette distinction (C.E., 25 octobre 2001, *Simon et autres*, n° 100.286, p. 11).

<sup>(121)</sup> L'appréciation de la Cour de Strasbourg reste toutefois très stricte. Exigeant que l'acte litigieux ait empêché « tout usage sensé des biens en cause » (Cour eur. D.H., arrêt *Fredin c. Suède*, 18 février 1991, req. n° 12033/86, § 45), elle conclut souvent que « bien qu'il ait perdu de sa substance, le droit en cause n'a pas disparu » (Cour eur. D.H., arrêt *Elia S.r.l. c. Italie*, 2 août 2001, req. n° 37710/97, § 56).

l'expression « expropriation *de facto* »<sup>(122)</sup>. Ni la Cour européenne des droits de l'homme, ni la Cour constitutionnelle n'ont cependant jamais analysé un impôt, aussi excessif soit-il, sous le couvert de cette hypothèse. L'impôt confiscatoire n'est donc jamais une expropriation, ni au regard de l'article 1 P-1, ni au regard de l'article 16 de la Constitution. Il s'ensuit que l'article 16 de la Constitution ne peut servir, en principe, de fondement à un contrôle de l'impôt confiscatoire. La cour d'appel de Bruxelles a malgré tout osé qualifier en 2002 le montant d'un impôt qu'elle jugeait exorbitant, au regard de la nature de l'assiette, de « pseudo-expropriation »<sup>(123)</sup>. En outre, ce principe connaît, depuis 2010, une exception en l'arrêt n° 32/2010 rendu par la Cour constitutionnelle. Nous y reviendrons dans la seconde partie (II).

## 2. Le contrôle de l'impôt au regard du droit de propriété

Nous venons de voir que l'impôt était une limitation du droit de propriété expressément prévue par l'article 1 P-1. Il se voit dès lors appliquer la troisième règle dégagée dans l'arrêt *Spörrong et Lönnroth c. Suède*. Lorsqu'il est confiscatoire, la Cour européenne des droits de l'homme ne lui applique néanmoins pas cette règle, car elle s'efforce de distinguer l'imposition de la confiscation. Le caractère confiscatoire de l'impôt lui fait perdre, il est vrai, sa nature d'impôt<sup>(124)</sup>. L'impôt confiscatoire est, en consé-

quent, analysé sous l'angle de la première règle<sup>(125)</sup>. Cette règle oblige la Cour à vérifier le respect d'un juste équilibre (« *fair balance* ») entre l'intérêt général et l'intérêt individuel<sup>(126)</sup>. Ce critère s'applique tant au droit matériel qu'au droit procédural<sup>(127)</sup>. Seul le premier nous intéresse. Notons qu'au final, peu importe que l'impôt ressorte de la première, de la deuxième ou de la troisième règle<sup>(128)</sup>, puisque la Cour applique désormais le principe du juste équilibre dans les trois cas.

De surcroît, la Cour vérifie, comme en cas d'ingérence au droit au respect de la vie privée ou à la liberté d'expression, le respect des principes de légalité, de finalité et de proportionnalité, le tout dans le respect de la marge d'appréciation reconnue aux États. Ces critères, signalons-le, composent également le contrôle du respect du principe d'égalité fiscale<sup>(129)</sup>, étudié précédemment. Le principe de légalité signifie que l'ingérence doit être prévue par une loi<sup>(130)</sup>, qui doit avoir les caractéristiques substantiellement requises par la Cour européenne des droits de l'homme<sup>(131)</sup>. Tel est bien le cas de l'impôt, quoique des dérogations soient permises. Le principe de légitimité renvoie à l'objectif poursuivi par l'ingérence, soit la levée de l'impôt, qui doit être d'intérêt général ou encore « d'utilité publique »<sup>(132)</sup>, ce qui est le cas de l'impôt, puisqu'il sert à alimenter les finances publiques<sup>(133)</sup>. La diversification fonctionnelle de l'impôt, observée actuelle-

<sup>(122)</sup> En cas d'expropriation de fait, l'indemnisation n'est que « souhaitable » (M. PÂQUES, *op. cit.*, p. 150) alors qu'elle est obligatoire en cas d'expropriation de droit. La limitation de propriété ne donne, quant à elle, jamais lieu à une indemnisation.

<sup>(123)</sup> Bruxelles (6<sup>e</sup> ch.), 31 mai 2002, *T.F.R.*, 2003, liv. 242, p. 509.

<sup>(124)</sup> C'est la vision traditionnelle déjà partagée par la Commission (Comm. eur. D.H., 20 décembre 1960, *Gudmundsson c. Islande*, req. n° 511/59, *Ann.*, vol. III, 1960, p. 395 cité in V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux... », *op. cit.*, p. 536 ; Comm. eur. D.H., déc. *Wasa Liv Ömsesidigt et autres c. Suède*, 14 décembre 1988, req. n° 13013/87, *D.R.* 58, p. 213).

<sup>(125)</sup> Jurisprudence constante.

<sup>(126)</sup> C'est dans l'arrêt *Hentrich* (22 septembre 1994, A/296-A) que le principe du « juste équilibre » a été utilisé pour la première fois en matière fiscale. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que le recours à la procédure de préemption fiscale a rompu « le juste équilibre devant régner entre la sauvegarde du droit de propriété et les exigences de l'intérêt général », car cette procédure a fait supporter à la requérante une « charge spéciale et exorbitante » (§ 49). Ce principe fait aujourd'hui l'objet d'une jurisprudence bien établie. Voy. par ex., Cour eur. D.H., arrêt *Spörrong et Lönnroth c. Suède*, 23 septembre 1982, req. n°s 7151/75 et 7152/75, § 69 ; Cour eur. D.H., arrêt *National and Provincial Building Society et autres*, 23 octobre 1997, req. n°s 21319/93, 21449/93 et 21675/93, § 77 ; Cour eur. D.H., arrêt *Rousk c. Suède*, 25 juillet 2013, req. n° 27183/04, § 113.

<sup>(127)</sup> L. BARONE, *op. cit.*, p. 359.

<sup>(128)</sup> Pour rappel, la première règle est une règle générale qui impose le respect de la propriété ; la deuxième porte sur l'hypothèse de la privation de propriété et la troisième sur celle de la limitation du droit de propriété que constitue notamment l'impôt. Voy. *supra*.

<sup>(129)</sup> Le critère de légalité n'apparaît pas expressément dans le test d'égalité mais l'article 172-2 stipule que « Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

<sup>(130)</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Lithgow et autres*, 8 juillet 1986, req. n°s 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81 et 9405/81, § 110.

<sup>(131)</sup> L. CONDORELLI, *op. cit.*, p. 985. Cela signifie essentiellement que la loi doit être claire, prévisible et accessible.

<sup>(132)</sup> Sur la définition d'utilité publique, voy. Cour eur. D.H., arrêt *Spörrong et Lönnroth c. Suède*, 23 septembre 1982, req. n°s 7151/75 et 7152/75, § 69.

<sup>(133)</sup> Une atteinte au droit de propriété peut, en outre, être légitimée par la politique de logement, l'aménagement du territoire, la sécurité des citoyens ou encore la poursuite d'un objectif environnemental. À cela, il faut encore ajouter l'organisation de l'économie et la mise en balance avec un autre droit fondamental. Cette liste s'allonge de plus en plus dans notre État moderne en raison de son caractère démocratique et social (M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, *op. cit.*, pp. 802, 811 et 817).

ment, n'a, en effet, pas remis en cause sa finalité d'intérêt général. Enfin, un contrôle de proportionnalité est opéré. Le principe du respect du « juste équilibre » susmentionné n'est, en réalité, qu'une application de cette règle générale<sup>(134)</sup>. Ceci atteste de l'importance du principe de proportionnalité en la matière<sup>(135)</sup>.

Sur le plan fiscal, le respect de ce juste équilibre est imposé tant dans l'adoption de l'impôt que dans sa mise en œuvre. Son respect implique de contrôler « la proportionnalité entre le montant de l'impôt et la capacité financière de l'assujéti »<sup>(136)</sup>, autrement dit sa capacité contributive. Il est de jurisprudence constante « qu'une obligation financière née de la levée d'impôts ou de cotisations peut nuire à la protection des biens si elle constitue un fardeau excessif pour l'intéressé ou compromet radicalement sa situation financière »<sup>(137)</sup>.

L'objet de ce deuxième point était d'étudier le concept de l'impôt confiscatoire, ainsi que son contrôle, sous l'angle du droit de propriété. L'incomplétude de l'article 16 de la Constitution nous a poussés à nous tourner vers l'article 1 P-1. Cet article peut, certes, servir temporairement de fondement juridique au principe de capacité contributive dont nous parlerons plus longuement dans le point suivant, mais à terme, il se révèle insatisfaisant à l'édification d'un contrôle juridictionnel de l'impôt confiscatoire. L'article 1 P-1 relevant du droit international, la Cour constitutionnelle n'en a connaissance que de manière dérivée, par le truchement des

articles 10 et 11 de la Constitution<sup>(138)</sup>. Cette combinaison fait perdre au contrôle toute son autonomie. De plus, que la garante de la Constitution se réfère à une Convention plutôt qu'à la Constitution comporte le risque de déforer cette dernière. Enfin et surtout, le contrôle de proportionnalité exercé sous le couvert du « juste équilibre », à l'instar de celui exercé dans le cadre du contrôle d'égalité, demande à être concrétisé. Cette concrétisation, c'est précisément le principe de capacité contributive qui la lui donne, principe qui n'a aucune assise juridique en Belgique et dont la valeur, pour ce motif, est souvent remise en doute. Pourtant, il ressort de l'analyse de la jurisprudence belge et étrangère<sup>(139)</sup> que ce principe constitue, par excellence, la mesure du contrôle de l'impôt confiscatoire. C'est l'objet de la seconde partie du présent article.

## II. La capacité contributive, mesure du contrôle de l'impôt confiscatoire

Le contrôle de l'impôt confiscatoire peut être de deux types : soit le juge envisage le système fiscal dans son ensemble et analyse si le cumul des prélèvements n'engendre pas une ponction trop élevée et contestable en droit, soit il examine le régime d'un impôt pris isolément<sup>(140)</sup>. La première option est, sans conteste, plus ambitieuse et plus juste. Elle est aussi plus fidèle à la réalité<sup>(141)</sup>. C'est toutefois la seconde option qui fut suivie, pour des raisons pratiques. Cette

<sup>(134)</sup> M. PÂQUES, *op. cit.*, p. 153. Voy. aussi Cour eur. D.H., arrêt *James et autres c. Royaume-Uni*, 21 février 1986, req. n° 8793/79, § 50.

<sup>(135)</sup> Sur le principe de proportionnalité dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, voy. S. VAN DROGHENBROECK, *La proportionnalité dans le droit de la C.E.D.H. Prendre l'idée simple au sérieux*, Bruxelles, Bruylant/F.U.S.L., 2001.

<sup>(136)</sup> L. CONDORELLI, *op. cit.*, p. 996.

<sup>(137)</sup> Voy. not., Comm. eur. D.H., déc. *Svenska Managementgruppen AB c. Suède*, 1<sup>er</sup> décembre 1985, req. n° 11036/84, D.R. 45, pp. 234 et 235 ; Comm. eur. D.H., déc. *Société S. et T. c. Suède*, 11 décembre 1986, req. n° 11189/84, D.R. 50, p. 156 ; Comm. eur. D.H., déc. *Wasa Liv Ömsesidigt et autres c. Suède*, 14 décembre 1988, req. n° 13013/87, D.R. 58, p. 214 ; Comm. eur. D.H., déc. *Ferretti c. Italie*, 26 février 1997, req. n° 25083/94, p. 5 ; Cour eur. D.H., déc. *Drosopoulos c. Grèce*, 7 décembre 2000, req. n° 40442/98, p. 7 ; Cour eur. D.H., arrêt *Buffalo s.r.l. en liquidation c. Italie*, 3 juillet 2003, req. n° 38746/97, § 32 ; Cour eur. D.H., déc. *Baláz c. Slovaquie*, 16 septembre 2003, req. n° 60243/00, p. 6 ; Cour eur. D.H., arrêt *Dukmedjian c. France*, 31 janvier 2006, req. n° 60495/00, §§ 52-54 ; Cour eur. D.H., déc. *Imbert de Tremiolles c. France*, 4 janvier 2008, req. n° 25834/05 et 27815/05, p. 10 ; Cour eur. D.H., arrêt *Rousk c. Suède*, 25 juillet 2013, req. n° 27183/04, § 140. Voy. égal. V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux... », *op. cit.*, p. 537 ; V. SEPULCHRE, « Le principe de l'égalité devant l'impôt », *op. cit.*, p. 69 ; E. VAN BRUSTEM, « Et pourtant il confisque ! », note sous Cour eur. D.H., déc. *Imbert de Tremiolles c. France*, 4 janvier 2008, req. n° 25834/05 et 27815/05, R.G.F., n° 5, mai 2008, p. 23.

<sup>(138)</sup> Cette méthode, dite « combinatoire », permet de tenir compte de dispositions internationales, directement applicables (Cour const., 13 octobre 1989, n° 23/89, B.1.2. et Cour const., 23 mai 1990, n° 18/90, B.11.3.) ou non (Cour const., 22 juillet 2003, n° 106/2003, B.4.2.), en les « combinant » avec les articles 10 et 11 de la Constitution. Le rattachement de la norme internationale au contrôle d'égalité s'opère à l'endroit du test de proportionnalité. Voy. M. VERDUSSEN, *op. cit.*, pp. 125 à 138.

<sup>(139)</sup> En tout cas, pour les pays abordés, c'est-à-dire l'Espagne, la France et l'Allemagne.

<sup>(140)</sup> M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, pp. 797 et 798.

<sup>(141)</sup> En effet, il se peut que l'effet confiscatoire provienne de la superposition d'impositions qui prises isolément ne sont pas confiscatoires (P.-M. GAUDEMET, *op. cit.*, p. 811). Le risque est accru quand les pouvoirs taxateurs se multiplient, comme c'est le cas en Belgique en raison du fédéralisme.

seconde option peut, selon nous<sup>(142)</sup>, prendre deux formes différentes : d'une part, un contrôle général au regard du principe de proportionnalité et, d'autre part, un contrôle particulier au regard de la liberté de commerce et d'industrie<sup>(143)</sup>, combinée ou non avec le principe d'égalité<sup>(144)</sup>. Nous nous limiterons dans le cadre de la présente contribution au contrôle général, l'autre contrôle ne s'exerçant que dans le cas précis où l'impôt litigieux porte sur des activités économiques<sup>(145)</sup>. Un seul contrôle est, selon nous, digne d'intérêt. C'est celui exercé au regard du principe de capacité contributive.

L'idée de respecter la capacité contributive des redevables de l'impôt est apparue très tôt dans l'histoire<sup>(146)</sup>. Celle-ci se précise avec le libéralisme d'Adam Smith<sup>(147)</sup> et la Révolution française. Elle trouve d'ailleurs échos à l'article 13 de la D.D.H.C. On la retrouve également dans plusieurs Constitutions, européennes ou étrangères. En Belgique, elle est apparue lors de la réforme de l'I.P.P. de 1962<sup>(148)</sup>. « C'est cette notion centrale de capacité contributive qui explique la globalisation de tous les revenus, professionnels, mobiliers, immobiliers et divers. Sans globalisation, la progressivité est injuste »<sup>(149)</sup>. Le Conseil d'État en tient compte depuis 1967<sup>(150)</sup>. Pourtant, aussi centrale que soit cette notion, elle n'est toujours pas apparue de manière expresse dans la loi et encore moins dans la Constitution. La reconnaissance juridique de ce principe est, en réalité, plus qu'une question de forme et de multiples questions plus fondamentales sont posées.

Nous aborderons ces questions dans le début du point B. Nous exposerons, ensuite, dans le même point, le contrôle de l'impôt confiscatoire au regard du principe de capacité contributive.

Un contrôle s'exerce, en effet, à son regard, et ce malgré le flou juridique qui l'entoure. Mais comme nous l'avons déjà signalé, ce n'est pas pleinement sur sa base qu'un contrôle est exercé puisqu'il lui manque un fondement juridique exprès. La tactique fut alors de fonder le contrôle de son respect sur un principe qui lui était proche, celui de proportionnalité, tiré du principe d'égalité ou du droit de propriété<sup>(151)</sup>. À vrai dire, dans la plupart des États, de même que dans la jurisprudence de la Cour de Strasbourg, le principe de capacité contributive est envisagé comme une application particulière du principe de proportionnalité en matière fiscale. L'application de ce principe général au contrôle de l'impôt ne lui fait pas pour autant perdre sa nature singulière. Le contrôle de l'impôt est un contrôle à part entière. Mais l'application du principe de proportionnalité en matière fiscale vient, sans conteste, raviver les peurs d'un jugement d'opportunité, dont on s'est toujours prémuni en matière fiscale, ce qui explique le contrôle assoupli dont celle-ci fait l'objet. En 1908, la Cour de cassation affirmait, déjà, avec force, que qualifier un impôt d'excessif était constitutif d'un excès de pouvoir dans le chef du pouvoir judiciaire<sup>(152)</sup>. Or, le contrôle de l'impôt confiscatoire sur la base du principe de proportionnalité conduit

<sup>(142)</sup> Cette classification ressort également implicitement de la jurisprudence du Conseil d'État.

<sup>(143)</sup> Sur ce principe, voy. not. A. MANIFAKIS, *La liberté de commerce et de l'industrie en droit belge et français*, Bruxelles, Bruylant, 1979 ; Ch. DEL MARMOL, « La liberté de commerce en droit belge », *J.T.*, 1953, pp. 65 et s.

<sup>(144)</sup> Notons que dans l'arrêt n° 107/2005 (A.18.), le cinquième moyen était pris de la violation des principes fondamentaux de l'union économique et monétaire sur lesquels repose la structure de l'État belge, et plus particulièrement de l'article 6, § 1<sup>er</sup>, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. Celui-ci mentionne expressément la liberté de commerce et d'industrie, en tant que norme de référence dans les règles répartitrices de compétences. La Cour constitutionnelle applique également cette norme aux législations fédérales (P. NIHOUL, *Droit public de l'économie*, livre II, titre II, p. 4).

<sup>(145)</sup> Sur la liberté de commerce et d'industrie en matière fiscale, voy. not. M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels des contribuables », *op. cit.*, pp. 1593 à 1598.

<sup>(146)</sup> Vauban (1633-1707), Montesquieu (1689-1755) et Adam Smith (1723-1790) s'y réfèrent déjà, quelques siècles après Thomas d'Aquin (1225-1274), le premier à relever l'importance de ce principe (B. COLMANT, *op. cit.*, pp. 11 à 13).

<sup>(147)</sup> A. SMITH, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations : les grands thèmes*, coll. Les classiques des sciences sociales, Chicoutimi (Québec), édition électronique produite par Jean-Marie Tremblay, 2002, disponible sur [http://hassibacherifi.yolasite.com/resources/Adam%20Smith\\_%20richesse\\_nations.pdf](http://hassibacherifi.yolasite.com/resources/Adam%20Smith_%20richesse_nations.pdf), pp. 212 et 221.

<sup>(148)</sup> En 1919, le législateur fiscal avait mis en place un système d'impôt cédulaire, c'est-à-dire non globalisé. Mais le pacte social d'après-guerre a conduit la Belgique sur la voie de la solidarité et de la redistribution, lesquelles n'étaient pas possibles sans la notion de capacité contributive (B. COLMANT, E. DE CALLATAÏ et C. SAMSON, *op. cit.*, p. 37). Les dernières réformes évoluent néanmoins dans un autre sens, prônant la neutralité à l'égard des modes de vie, en tout cas en ce qui concerne la quotité exemptée d'impôt (Cour const., 14 mai 2003, n° 63/2003, B.4.1. et B.6. ; 2 avril 2009, n° 65/2009, B.3.1. La Cour ajoute même depuis peu un second objectif, à savoir celui de « l'absence d'immixtion dans la vie privée » (Cour const., 9 juillet 2013, n° 100/2013, B.7.2.).

<sup>(149)</sup> B. COLMANT, E. DE CALLATAÏ et C. SAMSON, *op. cit.*, p. 19.

<sup>(150)</sup> C.E., 25 mai 1967, *s.a. Charbonnages d'Abbooz et Bonne-Foi-Hareng et consorts*, n° 12.405, *R.J.D.A.*, 1967, pp. 211 à 219. Voy. les références citées par E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 217, note 189.

<sup>(151)</sup> Le principe de proportionnalité s'entoure, néanmoins, également de multiples incertitudes (A. RASSON et M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 135).

<sup>(152)</sup> Cass., 16 mars 1908, *Pas.*, 1980, I, p. 132, concl. av. gén. Terlinden.

précisément le juge à apprécier l'excessivité d'un impôt. Enfin, relevons que, aussi idoine semble être le principe de capacité contributive comme mesure de contrôle de l'impôt confiscatoire, certains États, dont la Belgique, se sont laissés tenter par la fixation d'un plafond maximal d'imposition afin d'exercer ce contrôle. Nous aborderons ces trois « déboires » dans le point A.

### A. Les déboires du contrôle de l'impôt confiscatoire

Comme nous venons de le laisser entendre, le contrôle de l'impôt confiscatoire souffre de quelques déboires. Un premier déboire est qu'un fondement juridique lui fait défaut. Les juges se sont alors reportés sur le principe de proportionnalité, mais celui-ci n'est pas la panacée. Il met, notamment, en péril le respect de la séparation des pouvoirs. C'est là un deuxième déboire. Enfin, le contrôle de l'impôt confiscatoire ne va pas de soi. Encore faut-il savoir comment l'exercer. La Cour constitutionnelle belge, à l'instar de la Cour constitutionnelle fédérale allemande et du législateur français, est tombée dans le piège de la fixation d'un plafond maximal d'imposition. Ce troisième déboire n'est heureusement qu'une erreur de passage.

#### 1. Le principe de proportionnalité, un moteur et un frein

La réalisation, dans le cadre du contentieux de l'égalité, d'un contrôle de proportionnalité par les juridictions date des années 70<sup>(153)</sup>. C'est la Cour de cassation qui l'a amorcé en 1978<sup>(154)</sup>, suivant l'évolution enclenchée par la Cour européenne des droits de l'homme<sup>(155)</sup>. Mais c'est la Cour constitutionnelle qui l'a véritablement ajouté à la définition de l'égalité déjà esquissée<sup>(156)</sup>. Le contrôle de proportionnalité est révolutionnaire en raison de l'intensité du contrôle qu'il entraîne.

Ainsi que nous l'avons vu, ce principe est tiré tant du droit de propriété que du principe d'égalité. « Juste équilibre », lorsqu'il est associé au droit de propriété, ou « mise en balance », lorsqu'il se rattache au principe d'égalité, l'idée reste toujours la même ; c'est celle d'une pondération entre, d'une part, les objectifs poursuivis par l'impôt, en termes d'avantages, et, d'autre part, les droits, intérêts, principes ou valeurs menacés, en termes d'inconvénients<sup>(157)</sup>. S'ajoute un troisième élément essentiel qui endosse la fonction de valeur de référence<sup>(158)</sup>. Celle-ci peut être une disposition de droit national ou international<sup>(159)</sup>, une disposition supra-législative ou législative<sup>(160)</sup>, ou encore un principe général de droit. Cette valeur de référence, en matière fiscale, peut être le droit de propriété (lorsque le principe de proportionnalité est tiré du principe d'égalité et non du droit de propriété)<sup>(161)</sup>, la capacité contributive<sup>(162)</sup> ou la liberté de commerce et d'industrie<sup>(163)</sup>. Ces trois combinaisons permettent d'examiner le montant ou le taux de l'impôt<sup>(164)</sup>. Le principe de proportionnalité agit donc comme un moteur au développement d'un contrôle de l'impôt confiscatoire. En réalité, puisque le principe de capacité contributive concrétise, en matière fiscale, le droit de propriété, les deux premières combinaisons doivent être fusionnées en une seule, de sorte qu'il n'en reste que deux. Ces deux axes coïncident avec les deux types de contrôle annoncés ci-dessus : un contrôle général de l'impôt au regard de la capacité contributive, d'une part, et un contrôle exceptionnel de l'impôt au regard de la liberté de commerce et d'industrie, d'autre part.

On le voit, le principe de proportionnalité n'est qu'un pis-aller. D'une part, il se montre trop large et va, en réalité, au-delà du contrôle de l'impôt confiscatoire. Dans l'arrêt *s.p.r.l. Outdoor Immobilière* rendu par le Conseil d'État, le contrôle de proportionnalité portait, en effet, sur la solidarité quant à la déduction de la taxe établie par le législateur entre l'exploitant d'une installation foraine et le proprié-

<sup>(153)</sup> Sur le principe de proportionnalité, voy. not. P. MARTENS, *op. cit.*, pp. 49 à 68. Sur le principe de proportionnalité dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, voy. not. A. RASSON et M. VERDUSSEN, *op. cit.*, pp. 123 à 143.

<sup>(154)</sup> Cass., 18 décembre 1978, *Pas.*, 1979, I, p. 469.

<sup>(155)</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Engel et autres c. Pays-Bas*, 8 juin 1976, req. nos 5100/7, 5101/71, 5102/71, 5354/72 et 5370/72, § 72 ; arrêt *Spörrong et Lönnroth c. Suède*, 23 septembre 1982, req. nos 7151/75 et 7152/75, §§ 69 et 73.

<sup>(156)</sup> Cour const., 13 octobre 1989, n° 23/89, B.1.3.

<sup>(157)</sup> E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 208.

<sup>(158)</sup> M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 128 ; A. RASSON et M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 136.

<sup>(159)</sup> Cour const., 23 mai 1990, n° 18/90, B.11.3. ; 22 juillet 2003, n° 106/2003, B.4.2.

<sup>(160)</sup> Cour const., 13 octobre 1989, n° 23/89, B.1.2.

<sup>(161)</sup> Cour const., 22 juin 2005, n° 107/2005, B.14.

<sup>(162)</sup> Cour const., 21 novembre 1991, n° 34/91, 2.B.5. ; 14 juillet 1997, n° 43/97, B.7. ; 6 novembre 2001, n° 140/2001, B.4. ; 30 avril 2003, n° 52/2003, B.6.

<sup>(163)</sup> C.E., 24 juin 2004, s.a. *Publi Hebdo*, n° 132.983, pp. 5 et 7.

<sup>(164)</sup> R. ANDERSEN et E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 22.

taire d'un terrain privé<sup>(165)</sup>, et non sur le taux ou montant de la taxe en question. D'autre part, le principe de proportionnalité ne se suffit pas à lui-même. Il demande à être concrétisé, et c'est le principe de capacité contributive qui lui offre cette concrétisation. Néanmoins, tant qu'il ne sera pas expressément consacré dans un texte constitutionnel, les juges hésiteront à exercer pleinement un contrôle à son regard, craignant de basculer dans le « gouvernement des juges »<sup>(166)</sup>. Le principe de proportionnalité interroge sensiblement la nature du contrôle opéré par la Cour constitutionnelle. En cela, il peut également apparaître comme un frein au développement d'un contrôle de l'impôt confiscatoire. De surcroît, même s'il arrive aux juges d'exercer un contrôle sur la base du principe de capacité contributive, ils ôtent nécessairement l'autonomie de ce principe en le combinant aux principes d'égalité et de non-discrimination, afin de compenser son absence de fondement juridique.

## 2. La nature assouplie du contrôle de l'impôt et le respect de la séparation des pouvoirs

De manière générale, le contrôle de l'impôt au regard de l'article 172 de la Constitution, mais aussi de l'article 170, a toujours fait l'objet d'un assouplissement<sup>(167)</sup>. Celui-ci peut s'expliquer par des considérations techniques, financières et politiques<sup>(168)</sup>. Le juge est conscient des difficultés pratiques qui jalonnent l'élaboration de la loi fiscale<sup>(169)</sup>, de même que des impératifs budgétaires auxquels l'autorité taxatrice est tenue. Ensuite, puisque la matière fiscale constitue « le terrain privilégié de confrontations et de compromis »<sup>(170)</sup>, invalider une disposition fiscale qui a fait l'objet de multiples discussions encourt le risque de

raviver les tensions. Or, la Cour constitutionnelle exerce depuis toujours une fonction de pacification<sup>(171)</sup>. Mais pacification ne doit pas être synonyme de pusillanimité. De surcroît, le juge se montre également plus tolérant à l'égard des dispositions fiscales dont l'adoption est liée au contexte de concurrence fiscale internationale. Enfin, l'assouplissement du contrôle de l'impôt s'explique également par le respect de la séparation des pouvoirs, dont l'importance est fonction de la confusion de tous les pouvoirs qui régnait sous l'ancien régime hollandais<sup>(172)</sup>.

Le respect de ce dernier principe explique, de manière plus particulière, que le contrôle de la proportionnalité du taux ou du montant d'un impôt fasse l'objet d'une plus grande prudence encore. D'après Marie-Françoise Rigaux, c'est par le truchement de ce contrôle que les juridictions paraissent aujourd'hui exercer un contrôle d'opportunité<sup>(173)</sup>. Cette affirmation appelle la nuance : il est indispensable de maintenir une étanchéité entre les deux notions afin de pouvoir exercer un contrôle de l'impôt sans craindre une violation de la séparation des pouvoirs. S'il est vrai que la Cour constitutionnelle peut être amenée à se prononcer sur la nécessité d'une mesure, jugeant si elle manque ou non de justification<sup>(174)</sup>, il n'en va pas pour autant là d'un contrôle d'opportunité. En effet, la nécessité de la mesure litigieuse s'apprécie par rapport aux objectifs poursuivis par le législateur. Or, l'appréciation d'un rapport implique un contrôle de proportionnalité et non d'opportunité.

Mais est-ce à dire pour autant que la Cour constitutionnelle se garde de vérifier si le but annoncé par le législateur pouvait être atteint d'une autre manière que celle qu'il a choisie ? « La plus grande incertitude existe à ce sujet »<sup>(175)</sup>, et spécialement en matière fiscale. Un examen minutieux de la jurisprudence de la

<sup>(165)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 17 mars 2003, *s.p.r.l. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, p. 4.

<sup>(166)</sup> Notons qu'en Allemagne, la Cour constitutionnelle fédérale n'a pas attendu que le principe de capacité contributive soit constitutionnellement consacré pour exercer un contrôle à son regard. Nous y reviendrons.

<sup>(167)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.2.4.8.

<sup>(168)</sup> E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 209.

<sup>(169)</sup> Nous avons ainsi vu que la Cour constitutionnelle admettait l'usage « de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative » (voy. not. Cour const., 4 juillet 1991, n° 20/91, B.10.).

<sup>(170)</sup> E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 210.

<sup>(171)</sup> *Idem.*

<sup>(172)</sup> I. VAN OVERLOOP, *op. cit.*, p. 8.

<sup>(173)</sup> Marie-Françoise Rigaux distingue trois formes de contrôle de proportionnalité dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle (M.-F. RIGAUX, « Le contrôle d'opportunité exercé par la Cour d'arbitrage et le pouvoir discrétionnaire du législateur », in *Mélanges Jacques van Compernelle*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 597 à 607).

<sup>(174)</sup> Par exemple, sur la question du maintien de l'apparement pour les seules circonscriptions de Bruxelles-Hal-Vilvoorde, la Cour a jugé que « sans se prononcer, ni sur le système de l'apparement en général, ni sur la justification de son maintien pour les seules circonscriptions de Bruxelles-Hal-Vilvoorde et du Brabant wallon, ce maintien manque de justification dès lors que doivent être annulées les dispositions permettant le dépôt de listes communes puisque les listes néerlandophones ne peuvent déposer de listes communes à Bruxelles-Hal-Vilvoorde et à Louvain et qu'elles ne peuvent davantage bénéficier de l'apparement que la loi réserve au seules listes francophones » (Cour const., 26 mai 2003, n° 73/2003, B.13.3.).

<sup>(175)</sup> A. RASSON et M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 141.

Cour nous plonge, en effet, rapidement dans une casuistique quasi indissoluble. Trois tendances peuvent, malgré tout, être dégagées, quoique difficilement.

La Cour constitutionnelle s'est, tout d'abord, montrée assez catégorique, en matière fiscale comme ailleurs, affirmant qu'il ne lui appartient pas « de vérifier si le but poursuivi par le législateur pourrait également être atteint par d'autres mesures »<sup>(176)</sup>, et cela au nom de la séparation des pouvoirs<sup>(177)</sup>. Elle rappelle « inlassablement, comme une sorte de ritournelle constitutionnelle »<sup>(178)</sup>, qu'il ne lui revient pas « de décider si une mesure prescrite par la loi est opportune »<sup>(179)</sup>. Elle excéderait, en effet, ses compétences si « elle se substituait au législateur pour décider de quelle manière il est opportun de... »<sup>(180)</sup>.

Ensuite, un autre refrain est apparu, sans que le précédent ne disparaisse tout à fait<sup>(181)</sup>. La Cour répète alors que « les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent du pouvoir d'appréciation du législateur. La Cour ne peut sanctionner un tel choix politique et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont clairement déraisonnables »<sup>(182)</sup>. Les formules peuvent varier, mais jamais de manière substantielle. Autrement dit, le contrôle de l'impôt se doit d'être « marginal »<sup>(183)</sup>, c'est-à-dire que le juge doit se limiter aux erreurs manifestes ou évidentes du législateur<sup>(184)</sup>, sans s'interroger sur l'opportunité ou le bien-fondé des mesures que celui-ci a adoptées, et cela d'autant plus en matière fiscale, car le législateur dispose en la matière d'une « marge d'appréciation étendue »<sup>(185)</sup>. La Cour conclura, compte tenu de l'objectif

poursuivi, soit que la mesure attaquée n'est pas « manifestement disproportionnée » soit qu'elle n'est pas « manifestement déraisonnable »<sup>(186)</sup>. La marge d'appréciation reconnue au législateur implique pour lui « de pouvoir faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation. Le recours à ce procédé n'est pas déraisonnable en soi ; il convient néanmoins d'examiner s'il en va de même pour la manière dont le procédé a été utilisé »<sup>(187)</sup>.

Mais le principe de proportionnalité amène inévitablement le juge à rechercher les autres mesures que le législateur aurait pu prendre. Ainsi, en matière sociale, la Cour a récemment jugé, qu'« il n'apparaît pas que la mesure critiquée soit proportionnée à la poursuite de ces objectifs, qui pourraient être atteints en prévoyant des dispositions anti-cumuls et en améliorant les mesures de dépistage et de prévention »<sup>(188)</sup>. Mais la Cour n'a jamais, à notre connaissance, statué avec une telle témérité en matière fiscale.

Enfin, la Cour constitutionnelle paraît, au cours de cette année, s'être départie de l'épithète « manifeste » qui accompagna, durant tout un temps, la disproportion examinée. Elle s'est, en effet, contentée de rappeler, dans une tournure positive, qu'il lui incombe de « vérifier si la mesure est pertinente et proportionnée par rapport aux objectifs poursuivis par le législateur »<sup>(189)</sup>. Peut-être qu'à l'instar de Paul Martens, celle-ci estime qu'il est malséant pour quelques « juges nommés d'accuser d'une "aberration collective" plusieurs centaines de personnes régulièrement élues pour faire les lois »<sup>(190)</sup>. Ce change-

<sup>(176)</sup> Cour const., 4 juillet 1991, n° 20/91, B.10. ; 11 mars 1993, n° 22/93, B.6.

<sup>(177)</sup> Cour const., 1<sup>er</sup> avril 1998, n° 37/98, B.5.2.

<sup>(178)</sup> M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 399.

<sup>(179)</sup> Voy. not. Cour const., 4 juillet 1991, n° 20/91, B.10. ; 18 novembre 1998, n° 117/98, B.3. En matière fiscale, voy. Cour const., 30 juin 2005, n° 118/2005, B.4.

<sup>(180)</sup> Cour const., 13 novembre 2002, n° 166/2002, B.16. ; dans le même sens voy. Cour const., 13 février 2002, n° 34/2002, B.7. et B.8.1. ; 25 septembre 2002, n° 134/2002, B.4.1. et B.4.3. ; 28 janvier 2003, n° 16/2003, B.11.2. et B.11.3.

<sup>(181)</sup> La Cour continue, en effet, de rappeler qu'elle ne peut pas « apprécier l'opportunité des choix politiques que le législateur a posés » (Cour const., 23 juin 2010, n° 74/2010, B.6.4.).

<sup>(182)</sup> Cour const., 17 septembre 2009, n° 143/2009, B.5. ; 17 septembre 2009, n° 145/2009, B.8. ; 10 octobre 2012, n° 118/2012, B.6.2. ; 1<sup>er</sup> septembre 2008, n° 121/2008, B.14.2. Voy. aussi Cour const., 12 mai 2011, n° 72/2011, B.6. ; 14 novembre 2012, n° 141/2012, B.6. ; 25 octobre 2012, n° 127/2012, B.5. ; 30 mars 2010, n° 32/2010, B.7.3.

<sup>(183)</sup> S. VAN CROMBRUGGE, « De gelijkheid in het fiscal recht », *R.W.*, 1991-1992, p. 1207.

<sup>(184)</sup> Voy. not. Cour const., 30 avril 2003, n° 51/2003, B.8.4. ; 12 mai 2011, n° 72/2011, B.6.

<sup>(185)</sup> Cour const., 7 mars 2013, n° 32/2013, B.7. ; 8 mai 2013, n° 63/2013, B.4.2. ; 6 juin 2013, n° 80/2013, B.9. ; 22 mars 2012, n° 48/2012, B.12. ; 17 septembre 2009, n° 145/2009, B.5. ; Cour const., 5 juillet 2006, n° 116/2006, B.5.

<sup>(186)</sup> Voy. not. Cour const., 25 octobre 2012, n° 126/2012, B.8.2. ; 17 juillet 2008, n° 108/2008, B.9. La Cour tient parfois compte des garanties dont est assortie la mesure afin de déclarer que celle-ci n'est pas manifestement déraisonnable (Cour const., 30 juin 2005, n° 118/2005, B.6.2.).

<sup>(187)</sup> Cour const., 20 février 2002, n° 39/2002, B.5. Voy. aussi Cour const., 17 septembre 2009, n° 145/2009, B.6. ; 19 juin 2013, n° 93/2013, B.5.

<sup>(188)</sup> Cour const., 30 janvier 2007, n° 25/2007, B.12. ; 15 janvier 2009, n° 3/2009, B.12.

<sup>(189)</sup> Cour const., 7 novembre 2013, n° 149/2013, B.10. Voy. aussi Cour const., 19 juin 2013, n° 93/2013, B.5.

<sup>(190)</sup> P. MARTENS, *op. cit.*, p. 57. En outre, on relève que ce procédé prête le flanc à la critique car « il ne se fonde pas sur la raison argumentée mais sur l'évidence irréfragable, il s'appuie sur des sensations plutôt que sur un raisonnement, sur des révélations définitives et des intuitions mystiques. Il spéculé sur la peur du ridicule » (P. MARTENS, *op. cit.*, p. 60).

ment de jurisprudence est heureux car la manie du « manifeste » cachait, à dire vrai, une « crainte de déranger »<sup>(191)</sup> dans le chef de la Cour. On peut espérer que ce changement conduise la Cour à faire preuve d'un plus grand activisme, même en matière fiscale, à l'image de celui dont fait preuve la Cour constitutionnelle fédérale allemande. Il ne nous semble pas, en effet, que le respect de la séparation des pouvoirs empêche la Cour de s'interroger sur les autres mesures qui auraient pu être adoptées par le législateur<sup>(192)</sup>. Elle l'a d'ailleurs fait, en matière sociale, comme nous l'avons relevé ci-dessus. L'idée n'est, en effet, pas pour le juge d'imposer au législateur une mesure moins préjudiciable que celle qu'il a adoptée, mais bien de lui proposer ; ce dernier restant libre d'adopter une autre mesure que celle proposée par la Cour, à la condition d'être compatible avec la Constitution. Le juge devrait être perçu davantage comme « le prolongement de l'œuvre du législateur »<sup>(193)</sup>.

On le voit, le principe de proportionnalité se situe à la frontière du contrôle marginal et de celui d'opportunité, et c'est là que réside le problème. À vrai dire, c'est à la Cour constitutionnelle elle-même qu'il revient de fixer les limites de son contrôle dans chaque cas d'espèce<sup>(194)</sup> et de la sorte esquisser une frontière entre le contrôle marginal et celui d'opportunité. « Le débat sur la légitimité de la Cour constitutionnelle et sur la responsabilité sociale de ses juges n'en a que plus d'acuité »<sup>(195)</sup>.

Pour finir, il y a lieu de noter qu'à l'inverse, un resserrement du contrôle est parfois observé<sup>(196)</sup>, « si des principes fondamentaux sont en cause »<sup>(197)</sup>, lorsque la mesure fiscale atteint de manière abusive des contribuables qu'elle ne devrait pas atteindre ou encore lorsque la mesure querellée excède la capa-

cité contributive du contribuable. La prise en compte du principe de capacité contributive vient donc resserrer le contrôle, tant son respect revêt de l'importance ; mais le principe de proportionnalité inspirant la prudence, on ne sait pas très bien, au final, jusqu'où le juge s'autorise à aller dans son contrôle. Sans doute se passe-t-il, dans ce cas, de vérifier que la disproportion est « manifeste », ce caractère étant présumé<sup>(198)</sup>. En outre, il ressort de l'arrêt n° 107/2005 que la Cour constitutionnelle apprécie plus strictement une disposition jugée discriminatoire lorsque l'impôt qu'elle établit ne poursuit qu'une finalité budgétaire<sup>(199)</sup>. Nous y reviendrons.

En conclusion, il apparaît, à maints égards, que le contrôle de proportionnalité se révèle un peu trop « révolutionnaire ». La crainte de basculer dans le jugement d'opportunité reste bien présente dans l'esprit des juges et fait figure d'obstacle à la généralisation du contrôle de l'impôt confiscatoire. Il est vrai que ce contrôle interroge la conception classique de la séparation des pouvoirs et requiert de celle-ci une reconfiguration dans le sens d'une plus grande collaboration et non d'un cloisonnement comme à l'heure actuelle. Nous attirons l'attention sur le fait que cette reconfiguration n'implique nullement pour la Cour constitutionnelle d'exercer une activité normative<sup>(200)</sup>. Elle doit, à cet égard, se garder de tomber dans l'opportunisme politique et trouver un équilibre entre le « gouvernement des juges » et la « soumission au gouvernement »<sup>(201)</sup>. Le second risque est bien plus présent qu'on ne le pense, en raison de la composition de la Cour, qui compte d'anciens parlementaires<sup>(202)</sup>.

Un contrôle de l'impôt confiscatoire respectueux de la séparation des pouvoirs demeure tout à fait pos-

<sup>(191)</sup> *Ibidem*, p. 65.

<sup>(192)</sup> L'arrêt n° 10/95, rendu le 2 février 1995, peut être vu comme un signal en ce sens. La Cour s'est implicitement prononcée sur d'autres mesures possibles afin de conclure que la mesure adoptée par le législateur était imparfaite. Celle-ci fut cependant admise, au final, car elle était temporaire.

<sup>(193)</sup> Expression empruntée au professeur Marc Verdussen.

<sup>(194)</sup> P. MARTENS, *op. cit.*, p. 62 ; M.-F. RIGAUX, *op. cit.*, p. 595 ; A. RASSON et M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 140.

<sup>(195)</sup> A. RASSON et M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 140. Voy. aussi M. VERDUSSEN, *Les douze juges – La légitimité de la Cour constitutionnelle*, Bruxelles, Labor, 2004.

<sup>(196)</sup> E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 215 à 218.

<sup>(197)</sup> Cour const., 7 juillet 1998, n° 78/98, B.9. ; 17 janvier 2013, n° 4/2013, B.9.

<sup>(198)</sup> A. RASSON et M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 141.

<sup>(199)</sup> Cour const., 22 juin 2005, n° 107/2005 ; M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 802.

<sup>(200)</sup> Voy. not. Cour const., 18 novembre 1998, n° 117/98, B.3.

<sup>(201)</sup> M.-F. RIGAUX, *op. cit.*, p. 609.

<sup>(202)</sup> Il est en effet possible que ces anciens parlementaires (ou ces juristes à la couleur politique indiscutable) n'osent pas s'élever contre la voix de leurs pairs, voire contre la voie qu'ils avaient eux-mêmes décidé d'emprunter quelques années auparavant. Il faut se rendre à l'évidence qu'ils ne joueront pas pleinement leur rôle de contre-pouvoir. Mais c'est oublier que la Cour constitutionnelle n'est pas là pour « casser » l'œuvre du législateur mais pour la prolonger et l'intégrer harmonieusement dans l'ordre constitutionnel. Voy. not. M. VERDUSSEN, *op. cit.*, pp. 146 à 150 et pp. 385 à 406. Voy. aussi M. VERDUSSEN, *Les douze juges – La légitimité de la Cour constitutionnelle*, Bruxelles, Labor, 2004.

sible, comme en atteste la jurisprudence de la Cour de Karlsruhe. Celle-ci se préserve d'un jugement d'opportunité en concrétisant le contrôle qu'elle exerce au travers du principe de capacité contributive. Ainsi, la concrétisation via le principe de capacité contributive constitue la clé de sauvegarde de la séparation des pouvoirs. La concrétisation peut toutefois prendre une autre voie, bien que celle-ci ne soit pas souhaitable, c'est celle de la fixation d'un plafond maximal d'imposition. C'est l'objet du point suivant.

### 3. La fixation d'un plafond maximal d'imposition

Ce plafond maximal d'imposition peut être inscrit dans la Constitution, fixé par la jurisprudence ou encore imposé par le législateur. Les trois idées ont germé en Belgique. La première s'est traduite durant les années nonante par plusieurs déclarations de révision de la Constitution, mais ces dernières n'ont jamais abouti<sup>(203)</sup>. La deuxième est apparue à l'article 78, § 2, du Code d'impôt sur les revenus, dans sa version de 1962. Cet article stipulait qu'« en aucun cas, l'impôt total ne peut dépasser 50 % du revenu imposable ». L'exposé des motifs du projet de loi justifiait ce plafond par le célèbre principe du « trop d'impôts tue l'impôt »<sup>(204)</sup>. Cette idée n'a toutefois pas été reprise dans le Code des impôts sur les revenus de 1992. Ce dernier établit néanmoins une certaine<sup>(205)</sup> limite via l'instauration d'un taux marginal (et non pas moyen comme en 1962) de 50 % pour l'impôt des personnes physiques à l'article 130. La troisième idée semble avoir été lancée, en ce qui concerne les personnes physiques, par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 107/2005. La France et l'Allemagne ont également cédé à la tentation de fixer un plafond maximal d'imposition afin

de tempérer le montant de l'impôt, l'une par la création législative du mécanisme du « bouclier fiscal », l'autre par la conception de la théorie jurisprudentielle du « *Halbteilungsgrundsatz* ». Nous allons, dans les lignes qui suivent, revenir sur ces trois expériences qui toutes, notons-le d'emblée, se sont soldées par un échec<sup>(206)</sup>.

#### a. L'application d'un plafond maximal d'imposition en Belgique

L'arrêt n° 107/2005 rendu par la Cour constitutionnelle<sup>(207)</sup> avait pour objet le recours en annulation du décret de la Région wallonne du 22 octobre 2003, modifiant les articles 48 et 54 du Code des droits de succession<sup>(208)</sup>. Les requérants ont développé leur argumentation en cinq moyens. Seul nous intéresse le second qui est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en relation avec l'article 16 de la Constitution et l'article 1 P-1. Selon le requérant, « un taux d'imposition de 90 p.c. pour la tranche supérieure à 175.000 euros prive sans indemnité une catégorie de contribuables de leur droit de propriété sans que cette privation soit raisonnablement justifiée ou raisonnablement proportionnelle au but recherché. [...] Ce taux marginal de 90 p.c. [...] est donc manifestement confiscatoire, en violation du principe d'égalité et de non-discrimination »<sup>(209)</sup>. La Cour conclut qu'« en ce qu'il porte au-delà de 80 p.c. le taux applicable à la tranche supérieure à 175.000 euros, l'article 1<sup>er</sup> du décret attaqué n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution et doit être annulé dans cette mesure »<sup>(210)</sup>.

La doctrine n'est pas unanime sur la portée de cet arrêt. Selon Marc Bourgeois, cet arrêt « constitue une

<sup>(203)</sup> Voy. not. Déclaration de révision du titre IV de la Constitution en vue d'y insérer un article 115bis relatif à la détermination d'un maximum absolu de la pression fiscale et parafiscale, *Doc. parl.*, Chambre, 1990-1991, n° 115 b – 1489/1 ou encore *Doc. parl.*, Sénat, 1991-1992, n° 484/1.

<sup>(204)</sup> *Pasinomie*, 1962, pp. 1316 et 1317.

<sup>(205)</sup> L'adjectif « certaine » tend à apporter la nuance. Comme nous le verrons dans le présent point, un plafond ne peut, en effet, être constitutif que d'un taux moyen, et non d'un taux marginal.

<sup>(206)</sup> Si l'on peut en quelque sorte « excuser » l'erreur belge en raison de l'absence d'un cadre juridique clair en matière d'impôt confiscatoire, la donne est différente pour la France et l'Allemagne. La première, en effet, jouit d'une reconnaissance explicite du principe de capacité contributive à l'article 13 D.D.H.C., et la seconde dispose d'un cadre constitutionnel propice à la reconnaissance juridique du principe de capacité contributive. La Cour constitutionnelle fédérale allemande a d'ailleurs reconnu sur cette base la valeur constitutionnelle du principe de capacité contributive. La fixation d'un plafond maximal d'imposition était, dès lors, dans ce contexte, superflue. Voy. *infra* sur la capacité contributive en France et en Allemagne.

<sup>(207)</sup> Pour une analyse approfondie de cet arrêt, voy. M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, pp. 797 à 803.

<sup>(208)</sup> L'article 1<sup>er</sup> du décret entrepris modifie l'article 48 du Code des droits de succession afin d'augmenter le taux d'imposition des trois tranches supérieures du tarif des droits de succession applicables « entre toutes autres personnes » qui passent respectivement de 50 à 60 %, de 65 à 80 % et de 80 à 90 %. L'article 2 du décret entrepris modifie l'article 54 du Code des droits de succession afin d'accorder une exemption supplémentaire à concurrence de la seconde tranche du barème de 12.500,01 à 25.000 EUR, aux ayants droit en ligne directe et entre époux ou cohabitants légaux, lorsque leur émoulement net ne dépasse pas 125.000 EUR.

<sup>(209)</sup> Cour const., 22 juin 2005, n° 107/2005, A.8.

<sup>(210)</sup> *Ibidem*, B.15.7.

étape primordiale dans l'édification d'un régime de contrôle juridictionnel de l'impôt confiscatoire »<sup>(211)</sup>. Edoardo Traversa y voit une application en droit belge de l'interdiction du prélèvement excessif ou confiscatoire, mais sans que cela constitue pour autant un principe contraignant limitant les prélèvements en matière fiscale<sup>(212)</sup>. L'auteur précise, de surcroît, que cet arrêt ne doit pas être considéré comme représentatif de la jurisprudence de la Cour en la matière, surtout que le principe de la capacité contributive n'existe pas en Belgique<sup>(213)</sup>. Xavier Parent, moins enthousiaste, estime que « [c]et arrêt ne révolutionne pas grand-chose, dans le fond »<sup>(214)</sup>, la Cour n'ayant voulu en rien limiter la pression fiscale puisqu'elle ne conteste pas le taux de 80 % qui demeure pourtant très élevé et peut de la sorte obliger les héritiers à vendre leurs biens pour payer les droits de succession.

L'arrêt n° 107/2005 a le mérite de susciter le débat, mais au final, il se révèle assez décevant, et cela pour trois raisons essentielles.

Premièrement, la Cour refuse de combiner les articles 10 et 11 de la Constitution avec le droit de propriété, que celui-ci se fonde sur l'article 16 de la Constitution ou sur l'article 1 P-1. L'article 16 de la Constitution est certes incomplet, mais la Cour pouvait très bien combler cette lacune en conciliant son contenu avec celui de l'article 1 P-1 afin de protéger positivement le droit de propriété. C'est d'ailleurs ce qu'elle a fait dans son arrêt n° 32/2010 déjà cité et

sur lequel nous reviendrons dans le point B. De surcroît, la Cour pouvait, d'autre part, combiner l'article 1 P-1 avec les articles 10 et 11 de la Constitution, comme l'y conviaient d'ailleurs les requérants, surtout qu'elle-même renvoie expressément à la jurisprudence de la Cour de Strasbourg<sup>(215)</sup>. Au lieu de ça, la Cour ne conclut qu'à la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution alors que, d'une part, le principe d'égalité – et le principe de proportionnalité qui en découle – « n'a pas de contenu matériel propre »<sup>(216)</sup> et que, d'autre part, son raisonnement et celui des requérants se fondent essentiellement sur le droit de propriété du testateur et du légataire<sup>(217)</sup>. C'est sur la base de ce dernier droit, combiné avec le principe d'égalité, qu'elle conclut en réalité au caractère excessif du taux marginal de 90 % et qu'elle fixe un plafond maximal d'imposition à 80 %.

Deuxièmement, son appréciation du taux de l'impôt reste très critiquable. Tout d'abord, ce pourcentage de 80 % fut fixé arbitrairement par la Cour afin de s'aligner sur l'arrêt n° 66/2004<sup>(218)</sup> dans lequel elle avait validé la réforme bruxelloise des droits de succession qui prévoyait un taux marginal de 80 % applicable à la tranche supérieure du barème pour les transmissions « entre toutes autres personnes »<sup>(219)</sup>. Ensuite, le taux sur lequel la Cour se fonde est un taux marginal et non pas un taux moyen, lequel ne reflète nullement le poids effectif de l'impôt supporté par l'ayant droit par rapport à l'ensemble de la

<sup>(211)</sup> M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 797.

<sup>(212)</sup> E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 95.

<sup>(213)</sup> Dans le même sens, voy. aussi Vincent Sepulchre qui signale que l'arrêt n° 107/2005 reste exceptionnel, rappelant que la Cour constitutionnelle a récemment « refusé de voir une expropriation dans un prélèvement visant à lutter contre la non-utilisation d'un site de production d'électricité par un producteur, prévu par une loi du 8 décembre 2006 » (V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux... », *op. cit.*, p. 547).

<sup>(214)</sup> X. PARENT, « Le principe d'égalité et les discriminations fiscales au sein de la famille », in X. PARENT (dir.), *Situations de fait ou de droit en droit fiscal belge de la famille*, C.U.P., Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 23 et 24.

<sup>(215)</sup> Dans son considérant B.15.2., la Cour constitutionnelle renvoie aux décisions suivantes : Cour eur. D.H., arrêt *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH c. Pays-Bas*, 23 février 1995, req. n° 15375/89 ; Cour eur. D.H., arrêt *s.a. Dangeville c. France*, 16 avril 2002, req. n° 36677/97 ; Cour eur. D.H., arrêt *Jokela c. Finlande*, 21 mai 2002, req. n° 28856/95 ; Cour eur. D.H., arrêt *Buffalo s.r.l. en liquidation c. Italie*, 3 juillet 2003, req. n° 38746/97. Notons qu'à l'époque, la Cour de Strasbourg, quoiqu'elle se fût déjà prononcée en matière fiscale, ne s'était jamais prononcée sur un taux d'imposition que l'on aurait qualifié d'excessif. C'est chose faite depuis sa décision du 4 juillet 2008 dans l'affaire *Imbert de Tremiolles c. France* (Cour eur. D.H., déc. *Imbert de Tremiolles c. France*, 4 janvier 2008, req. nos 25834/05 et 27815/05). Nous y reviendrons.

<sup>(216)</sup> B. RENAULD et S. VAN DROOGHENBROECK, « Le principe d'égalité et de non-discrimination », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED (dir.), *op. cit.*, pp. 570 et 571. Voy. aussi J.-C. SCHOLSEM, « L'égalité devant la Cour d'arbitrage », in *Liber Amicorum Prof. EM. E. Krings*, Bruxelles, Story-Scientia, 1991, p. 777.

<sup>(217)</sup> La Cour se dit, en effet, « examiner si un taux de 90 p.c., applicable pour la tranche supérieure à 175.000 euros, n'est pas de nature à porter une atteinte disproportionnée au droit d'une catégorie de personnes au respect de leurs biens » (B.15.3.). Ensuite, elle déclare que « le législateur décréta a porté une atteinte disproportionnée à la fois au droit du testateur de disposer de ses biens et aux espérances légitimes qu'a le légataire de les recueillir » (B.15.6.). Mais pourtant, elle conclut qu'« [e]n ce qu'il porte au-delà de 80 p.c. le taux applicable à la tranche supérieure à 175.000 euros, l'article 1<sup>er</sup> du décret attaqué n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution et doit être annulé dans cette mesure » (B.15.7.).

<sup>(218)</sup> Cour const., 28 avril 2004, n° 66/2004. Voy. aussi Cour const., 9 décembre 1998, n° 128/98 ; Cour const., 15 juillet 1999, n° 82/99.

<sup>(219)</sup> M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 799.

base imposable<sup>(220)</sup>. C'est, en fait, au symbole que la Cour se montre sensible : 90 % c'est choquant sur le papier, d'autant plus en matière de droits de succession qui sont, sans conteste, les plus décriés dans la société civile.

Troisièmement, restant fidèle à la nature marginale du contrôle opéré en matière d'impôts, la Cour exerce un contrôle très limité, se cantinant à vérifier que le taux d'imposition n'est pas « manifestement disproportionné ».

Nonobstant son lot de critiques, il convient d'observer que « c'est la première fois qu'une norme relative à un taux, régulièrement votée par une assemblée démocratiquement élue, est ainsi sanctionnée par le juge constitutionnel »<sup>(221)</sup>. L'avancée est donc de taille. En outre, trois enseignements peuvent être tirés de cet arrêt. Tout d'abord, celui-ci oblige à faire une première distinction entre l'appréciation de la répartition de la charge globale de l'impôt et celle d'un taux d'imposition particulier. Ensuite, il impose une seconde distinction au niveau de l'objectif poursuivi par l'impôt. La Cour rappelle que l'application de taux différents relève de la politique fiscale du législateur. Mais il est manifestement disproportionné – c'est-à-dire que le législateur excède la marge d'appréciation qui lui est reconnue – de prévoir un taux aussi élevé (90 %) sans qu'aucun objectif propre ne le justifie, mis à part l'objectif budgétaire poursuivi par n'importe quel impôt<sup>(222)</sup>. Dans ce cas, le contrôle se resserre. Lorsque l'objectif est, par contre, incitatif ou dissuasif, la Cour admet qu'il puisse être prohibitif – en tout cas, aller au-delà de 80 % – au contraire du Conseil d'État, ainsi que nous l'avons vu<sup>(223)</sup>. Notons, d'ores et déjà, que la finalité poursuivie par l'impôt influe également sur le

contrôle de celui-ci à l'aune du principe de capacité contributive. L'identification de l'objectif poursuivi par la mesure fiscale contestée est donc essentielle car elle permet de graduer le contrôle réalisé par le juge, dans le respect de la séparation des pouvoirs. Enfin, la Cour paraît fixer un plafond d'imposition maximal de 80 % en matière de successions pour les transmissions « entre toutes autres personnes » lorsque le but de la taxation est uniquement financier. Il reste malgré tout très peu probable que la Cour ait réellement voulu s'engager sur la voie d'un plafond maximal d'imposition, en tout cas au départ d'un taux marginal, surtout que cette voie n'est pas des plus propices. Cet arrêt demeure une erreur isolée que la Cour ne répétera plus quelques années plus tard lorsqu'elle aura à connaître d'un impôt prétendument confiscatoire à charge de certaines sociétés. C'est l'arrêt n° 32/2010 sur lequel nous reviendrons dans le point suivant. Dans cet arrêt, la Cour semble s'embarquer sur l'autre voie, à savoir celle d'un contrôle de l'impôt au regard du principe de capacité contributive. Mais avant d'étudier cette seconde voie, nous proposons de jeter un coup d'œil en France et en Allemagne.

#### b. *L'application d'un plafond maximal d'imposition en France et en Allemagne*

C'est sous le Gouvernement de Dominique de Villepin que le législateur français a introduit ce que l'on appelle le « bouclier fiscal »<sup>(224)</sup>. Ce système fait appel à l'approche globale de la capacité contributive. Il est prévu que « les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 60 % de ses revenus »<sup>(225)</sup>. Ce plafond a été abaissé à 50 % sous le Gouvernement de François Fillon (I)<sup>(226)</sup>. Si tel est le cas, ce dépassement fait

<sup>(220)</sup> *Ibidem*, p. 802. En effet, il y a une nette différence entre un taux marginal de 90 % précédé de tranches dont le taux moyen s'élève à 20 % et un taux marginal de 90 % précédé de tranches dont le taux moyen s'élève à 70 %. La vision de la Cour est en quelque sorte biaisée. Son approche est d'autant plus biaisée que, dans un barème progressif par tranches, tout dépend à partir de quelle tranche un tel taux de 90 % s'applique.

<sup>(221)</sup> M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 803. La Cour constitutionnelle s'était déjà prononcée sur le montant d'une taxe, mais c'était sous l'angle de la pertinence et non pas de la proportionnalité, et ce taux n'avait pas été sanctionné (Cour const., 13 janvier 1994, n° 2/94 et n° 3/94, B.9. et B.10.). La Cour s'est récemment, à nouveau, prononcée sur un taux sur le plan de la pertinence et cette fois-ci l'a sanctionné (Cour const., 31 juillet 2013, n° 111/2013, B.2.). Voy. aussi Cour const., 23 avril 1992, n° 31/92, 6.A.5.2 ; 2 février 1995, n° 7/95, B.3.11. ; 17 juillet 2008, n° 108/2008, B.10. à B.12. Dans ces arrêts, la Cour apprécie la proportionnalité d'un taux sur la base du principe d'égalité, sans juger si le taux est excessif ou non, compte tenu de son objectif.

<sup>(222)</sup> F. STEVENART MEEÛS, *op. cit.*

<sup>(223)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 24 juin 2004, *s.a. Publi Hebdo*, n° 132/983, pp. 7 et 8 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, p. 7. Voy. *supra*, dernier paragraphe de l'introduction.

<sup>(224)</sup> L'appellation en elle-même est déjà intéressante : l'image du bouclier est généralement associée au droit pénal, à côté de l'épée. Il est interpellant d'apercevoir les liens que tissent ces deux matières.

<sup>(225)</sup> Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, *J.O.R.F.*, 31 décembre 2005. Les lois françaises citées dans cette étude sont disponibles sur <http://www.journal-officiel.gouv.fr>.

<sup>(226)</sup> Loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, *J.O.R.F.*, 22 août 2007. Yves Hougardy observe que « cette modification inclut dans les prélèvements pris en compte certains prélèvements et contributions prévus au code de la sécurité sociale » (Y. HOUGARDY, « La capacité contributive », in *Liber Amicorum Jacques Autenne. Promenades sous les portiques de la fiscalité*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 140, note 13).

naître un droit de restitution correspondant à la fraction des impositions dépassant le seuil fixé<sup>(227)</sup>. En 2009, ce système fut complété par un système de déduction pour les contribuables qui le souhaitent. Il est certain que le bouclier fiscal assure le respect du droit de propriété, mais sa compatibilité avec le principe d'égalité est moins certaine<sup>(228)</sup>. Ce système n'a, cependant, jamais rencontré un grand succès, ni du côté du politique, ni du côté des citoyens français. C'est pourquoi il fut, pour finir, supprimé en 2011 par le Gouvernement de François Fillon (III)<sup>(229)</sup>.

Avant que n'entre en vigueur le bouclier fiscal, l'impôt de solidarité sur la fortune (I.S.F.) faisait déjà l'objet d'un plafonnement. L'impôt dû à son titre, additionné de l'impôt dû au titre d'impôt sur les revenus (I.R.), ne pouvait excéder un montant équivalent à 85 % des revenus. La difficulté est que d'autres impôts doivent encore être acquittés avec ces mêmes revenus. Ce problème fut soumis à la Cour de Strasbourg dans l'affaire *Imbert de Tremiolles c. France*<sup>(230)</sup>. C'était la toute première fois que la haute juridiction avait à connaître d'un impôt confiscatoire<sup>(231)</sup>, mais au final, la décision rendue fut décevante<sup>(232)</sup>.

À dire vrai, il n'était nullement utile, en France, de fixer un plafond maximal d'imposition afin de préserver le contribuable d'impôts confiscatoires, puisque le principe de capacité contributive jouit d'une assise juridique expresse en l'article 13 de la D.D.H.C. Cette voie est aujourd'hui celle suivie par le Conseil constitutionnel français. Nous y reviendrons dans le point suivant, mais avant, il nous reste à nous pencher sur le cas de l'Allemagne.

La Cour constitutionnelle fédérale allemande, dont l'activisme judiciaire est impressionnant, est parve-

nue, par deux décisions<sup>(233)</sup>, à la « philosophie » du *Halbteilungsgrundsatz*, qui signifie qu'un « impôt, ou un ensemble d'impôts, ne peut aboutir à prélever plus de la moitié de la matière imposable concernée. La moitié (50 %) pour l'État, l'autre moitié pour l'usage privé du citoyen »<sup>(234)</sup>. Cette théorie s'inscrit dans la jurisprudence développée par la Cour à l'encontre de l'impôt confiscatoire, qu'elle surnomme d'« *erdrosselungssteuer* », c'est-à-dire d'« impôt qui étouffe »<sup>(235)</sup>. Cette jurisprudence est une application particulière du principe de proportionnalité, qui se fonde sur le principe d'État de droit et sur les droits fondamentaux garantis par l'article 12 (droit à choisir librement son activité professionnelle) et par l'article 14 (droit de propriété) de la Loi fondamentale. Mais le *Halbteilungsgrundsatz* ne forme pas une limite générale et absolue. C'est pourquoi la Cour de Karlsruhe a pu débouter un couple allemand qui avait acquitté un impôt direct correspondant à 60 % de son revenu<sup>(236)</sup>. Celui-ci réclamait, sur la base des deux décisions précitées, qu'on lui rembourse la part d'impôts dépassant les 50 % de ses revenus. En outre, notons que le plafond de 50 % institué par la Cour allemande ne constitue pas un bouclier fiscal au sens français, quoi qu'aient pu dire Nicolas Sarkozy et quelques membres de sa majorité pour justifier son maintien en France<sup>(237)</sup>. Le « *steuerschild* » – ou « *taxshield* », selon l'expression anglaise plus usitée – possède un sens différent en Allemagne. Il s'agit d'un moyen utilisé par le contribuable pour réduire le montant de son imposition<sup>(238)</sup>, c'est-à-dire une forme d'évitement licite de l'impôt comme il existe également en Belgique, alors que le bouclier fiscal français est une limite quantitative imposée au législateur dont le respect est assuré

<sup>(227)</sup> Y. HOUGARDY, *op. cit.*, p. 140.

<sup>(228)</sup> Quoi qu'il en soit, le Conseil constitutionnel français a estimé que le bouclier fiscal, dans son principe, « loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques » (Conseil constitutionnel, décision n° 2005-530 DC, du 29 décembre 2005). Toutes les décisions du Conseil constitutionnel citées dans cette étude sont disponibles sur <http://www.conseil-constitutionnel.fr>.

<sup>(229)</sup> Article 30 de la loi n° 2011-894 du 28 juillet 2011 de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2011, *J.O.R.F.*, 29 juillet 2011, dont la constitutionnalité a été validée par le Conseil constitutionnel français (décision n° 2011-226 L du 28 juillet 2011). Dans le même temps, le Gouvernement de François Fillon a modifié le barème de l'I.S.F.

<sup>(230)</sup> Cour eur. D.H., déc. *Imbert de Tremiolles c. France*, 4 janvier 2008, req. n°s 25834/05 et 27815/05.

<sup>(231)</sup> La Cour avait déjà jugé dans une affaire que le contribuable avait supporté « une charge spéciale et exorbitante », mais ce n'était pas à propos d'un impôt déterminé mais du droit de préemption reconnu à l'État français par l'article 668 du Code général des impôts français – devenu article L. 18 du Livre des procédures fiscales et abrogé en 1996 (Cour eur. D.H., arrêt *Henrich c. France*, 22 septembre 1994, req. n° 13616/88, § 49).

<sup>(232)</sup> Pour une analyse détaillée de cet arrêt, voy. E. VAN BRUSTEM, *op. cit.*

<sup>(233)</sup> Bundesverfassungsgericht (BVerfG), 22 juin 1995, in Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE) 93, 121 et 165 (deux décisions) cités in M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 803.

<sup>(234)</sup> M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 803.

<sup>(235)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.3.4., section b.2.

<sup>(236)</sup> BVerfG, décision n° 2 BvR 2194/99 cité in T. SCHNEE, « La vérité sur le bouclier fiscal en Allemagne », 5 octobre 2010, disponible sur <http://lexpansion.lexpress.fr>.

<sup>(237)</sup> T. SCHNEE, *op. cit.* ; A. LEPARMENTIER, « Bouclier fiscal, l'exemple allemand ne tient pas », 2 mai 2009, disponible sur <http://www.lemonde.fr>.

<sup>(238)</sup> P. T. HASLER, *Aktienrichtigbewerten*, Heidelberg, Springer, 2011, p. 103.

par le juge. À l'instar toutefois du bouclier français, le bouclier allemand ne fait pas l'unanimité<sup>(239)</sup>. Il ne semble d'ailleurs plus appliqué par la Cour allemande.

En conclusion, le contrôle de l'impôt confiscatoire au regard d'un plafond maximal d'imposition ne rencontre pas un franc succès auprès de nos pays voisins, ni du côté du politique, ni du côté de la doctrine, ni du côté du citoyen. En Belgique, l'idée semble être passée aux oubliettes depuis l'arrêt n° 107/2005. En vérité, la technique du plafond maximal d'imposition peut se révéler arbitraire et injuste en pratique, alors que l'objectif de son instauration est, au contraire, d'améliorer la justice fiscale. La perception d'un plafond maximal d'imposition par le contribuable est toute relative et dépend de la base imposable auquel il s'applique. Imaginons qu'il s'applique aux revenus et soit fixé à 60 %. Alors que le contribuable qui gagne 10.000 euros par mois maintiendra un niveau de vie confortable, le contribuable qui n'en gagne que 1.500 percevra ce plafond comme injuste et finalement comme confiscatoire, alors que le but de ce plafond était précisément de s'en préserver. Ensuite, le plafond ainsi fixé se révèle tout à fait arbitraire. D'une part, il ne se fonde sur aucun motif en particulier – encore faut-il que ce soit possible – et d'autre part, il ne tient pas compte des besoins individuels des contribuables (lesquels évoluent sans cesse et ne peuvent être déterminés de façon absolue) et de leur capacité contributive. Or, comme nous le savons, le respect de la capacité contributive contribue, depuis très longtemps, à la légitimité de l'impôt et, dès lors, à son efficacité. En outre, son respect s'impose pour des raisons plus pratiques dont nous reparlerons, telles que la conservation de la matière imposable. Cette autre voie de contrôle est l'objet du point suivant.

Avant de l'analyser, relevons que l'idée d'un plafond minimum d'imposition vient, en revanche, de faire un pas en avant en Belgique, en ce qui concerne les grandes entreprises. Ce plafond qui prend la forme

d'une taxe surnommée « *fairnesstax* »<sup>(240)</sup>, a déjà été assailli de critiques<sup>(241)</sup>, avant même d'entrer en vigueur<sup>(242)</sup>. Le *Wall Street Journal* lui a déjà consacré un commentaire négatif<sup>(243)</sup> et le Conseil d'État n'en est pas davantage partisan, estimant qu'il viole le principe d'égalité fiscale<sup>(244)</sup>.

### B. Le contrôle de l'impôt confiscatoire sur la base du principe de capacité contributive

Le principe de capacité contributive, avons-nous d'emblée annoncé, constitue, en matière fiscale, un trait d'union entre le principe d'égalité et le droit de propriété. La première partie de la présente contribution nous a permis de prendre conscience des liens qui se tissent, en matière fiscale, entre ces deux garanties et le principe de capacité contributive. Nous affirmons, d'autre part, et c'est là le cœur de la seconde partie de cette étude, que le principe de capacité contributive constitue la mesure du contrôle de l'impôt confiscatoire. Ce principe, certes, s'applique également en amont au législateur, orientant ou dirigeant, selon sa densité normative, son intervention. Mais c'est à l'endroit du contrôle de l'impôt confiscatoire que le principe manifeste le plus ses accointances avec le principe d'égalité et le droit de propriété. C'est pourquoi, nous avons choisi, dans le cadre de cette contribution, de ne traiter du principe de capacité contributive que dans ses liens avec le contrôle de l'impôt. Tout d'abord, nous observons que l'impôt confiscatoire est systématiquement analysé en lien avec le principe d'égalité ou le droit de propriété, garanties toutes deux liées au principe de capacité contributive. Ensuite, il est clair que le principe de capacité contributive lutte efficacement contre l'impôt confiscatoire en exigeant que soit respectée une certaine proportion entre l'impôt dû et les facultés contributives du redevable. La Constitution espagnole associe d'ailleurs, dans son article 31.1, le respect de la capacité contributive à l'interdiction de l'impôt confiscatoire. En

<sup>(239)</sup> Marc Bourgeois (« De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 803, note 58) cite à cet égard K. TIPKE et J. LANG, *Steuerrecht*, 17<sup>e</sup> éd., Cologne, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002, pp. 119-121 ; K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, Cologne, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2<sup>e</sup> éd., 2000, pp. 437-460.

<sup>(240)</sup> Loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 1<sup>er</sup> août 2013, art. 43 à 49 et 51. Voy. sur ce sujet not. E. DE CALLATAÏ, « Faire et défaire la "fairnesstax" », *Itinerate Institute Opinion*, 12 juillet 2013, 2013/28, disponible sur <http://www.itinerainstitute.org> ; B. MARISCAL et F. ICKX, « Fairnesstax : mesure contestée et contestable », *Act. Fisc.*, 2013, liv. 32, pp. 1 à 5.

<sup>(241)</sup> Voy. les propos de Georges Gilkinet (Ecolo-Groen), Luk Van Biesen (Open VLD) et Veerle Wouters (N-VA) in Projet de loi portant des dispositions diverses, Rapport fait au nom de la Commission des affaires sociales, *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, 15 juillet 2013, n° 53-2891/007, pp. 33 à 37.

<sup>(242)</sup> Le nouvel article 219ter, § 3 du C.I.R. 92 prévoit qu'elle entrera en vigueur au plus tard à l'exercice d'imposition de 2014.

<sup>(243)</sup> Projet de loi portant des dispositions diverses, Rapport fait au nom de la Commission des affaires sociales, *op. cit.*, p. 34.

<sup>(244)</sup> Projet de loi portant des dispositions diverses, Avis du Conseil d'État n° 53 666/1/3 du 10 juillet 2013, *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, 16 juillet 2013, n° 53-2891/009, pp. 7 et 8.

fin, nous avons vu que le principe de capacité contributive, par la concrétisation qu'il permet du contrôle de l'impôt confiscatoire, offrait la clé de sauvegarde de la séparation des pouvoirs, ce qui n'est pas négligeable.

L'objet de la présente contribution n'est pas de réaliser une étude approfondie sur le principe de capacité contributive<sup>(245)</sup>. Mais une réflexion un tant soit peu sérieuse sur ce principe commande de revenir quelques instants sur le concept d'impôt et sur les finalités qu'il poursuit. La diversification de ces dernières réduirait, en effet, l'utilité de la reconnaissance juridique du principe de capacité contributive. En outre, ce principe enferme certains présupposés idéologiques qui paraissent faire obstacle, en Belgique, à sa reconnaissance juridique. Enfin, sa définition, ainsi que sa mise en œuvre, suscitent quelques difficultés. Nous aborderons toutes ces questions à l'occasion du premier point.

On peut distinguer trois cas de figure, selon que le principe de capacité contributive est explicitement garanti dans la Constitution, qu'il est imposé par la jurisprudence sur la base des principes qui découlent de la Constitution, ou qu'il sert simplement d'orientation politique au législateur<sup>(246)</sup>. Ces trois cas de figure seront analysés, dans le second point, au travers de quatre pays en particulier : l'Espagne, la France, l'Allemagne et la Belgique. L'Espagne et la France correspondent à la première hypothèse, l'Allemagne à la seconde, et la Belgique à la troisième. Nous évoquerons, d'autre part, brièvement l'application que font la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour de justice de l'Union européenne du principe de capacité contributive.

## 1. Les incongruités du principe de capacité contributive

Les multiples incongruités dont souffre le principe de capacité contributive nourrissent les réticences à

son égard. Celles-ci ont trait à sa définition, à son fondement juridique, à l'orientation idéologique qu'il présuppose et au concept même d'impôt, auquel il est étroitement lié.

La première incongruité que renferme le principe est celle de sa définition. Le « principe de capacité contributive » traduit, fondamentalement, le fait que l'utilité marginale des revenus est décroissante. Cela explique que son respect emporte généralement l'adoption d'un taux d'imposition progressif. Ce principe oblige l'État sous trois angles. Tout d'abord, il signifie que l'impôt ne peut être prélevé qu'auprès des contribuables qui, d'une manière ou d'une autre, présentent des facultés économiques qui les rendent aptes à contribuer aux charges publiques<sup>(247)</sup>. Le législateur est donc tenu de déterminer une base imposable révélatrice de la capacité contributive des contribuables. C'est le sens traditionnel assigné au principe dans la plupart des États qui en reconnaissent la juridicité. Ensuite, il implique que l'impôt ne peut contraindre l'assujéti à vendre ses biens pour son seul acquittement<sup>(248)</sup>. Cette dimension est la plus révélatrice des liens que le principe de capacité contributive entretient avec le droit à la dignité humaine, droit social par excellence<sup>(249)</sup>. Enfin, il peut concerner l'égalité verticale, en lien avec les dépenses fiscales<sup>(250)</sup>. Il s'ensuit que l'État est contraint de tenir compte des facultés contributives du contribuable tant quand il l'impose que quand il lui accorde une modération ou exemption d'impôt<sup>(251)</sup>.

Si la définition du « principe de capacité contributive » est assez intuitive et ne pose pas de trop grandes difficultés, on ne peut pas en dire autant de la définition des deux concepts qui le composent. Le « principe de capacité contributive », ce sont, en effet, avant tout deux concepts à définir : celui de « principe » et celui de « capacité contributive ». Le mot « principe » n'est pas clairement défini en droit<sup>(252)</sup>. Peut-être est-ce pour cette raison que la

<sup>(245)</sup> Sur le principe de capacité contributive, voy. not. Y. HOUGARDY, *op. cit.* ; P. VINOT, « Fiscalité et capacité contributive. Quelques aspects de l'égalité devant l'impôt », *Journal de la société statistique de Paris*, tome 110, 1969, pp. 17 à 40, disponible sur <http://www.numdam.org>, p. 25. Pour une étude approfondie en droit comparé, voy. l'impressionnante étude de Marc Bourgeois intitulée « Constitutional framework of the different types of income », chapitre 1.4. (in E.A.T.L.P. Congress (dir. B. PEETERS), *The concept of tax*, Naples, E.A.T.L.P., 2005). Le principe de capacité contributive y est analysé en lien avec le concept d'impôt.

<sup>(246)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.5.3.1., section a.

<sup>(247)</sup> E. TRAVERSA, *Droit fiscal général, Tome I*, Faculté de droit et de criminologie de l'Université catholique de Louvain, 2011-2012, p. 96.

<sup>(248)</sup> E. VAN BRUSTEM, *op. cit.*, p. 21 ; M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 802.

<sup>(249)</sup> Sur les liens entre le droit à la dignité humaine et le principe de capacité contributive, voy. N. QUIÑONES CRUZ, « *Minimum Vitalis* and the Fundamental Right to Property as a Limit to Taxation in Colombia », in G. KOFLER, M. P. MADURO et P. PISTONE, *op. cit.*, pp. 356 à 360.

<sup>(250)</sup> Y. HOUGARDY, *op. cit.*, p. 148.

<sup>(251)</sup> Interview de J. AUTENNE dans *L'Écho* du 5 avril 2003 cité in Y. HOUGARDY, *op. cit.*, p. 148.

<sup>(252)</sup> L'Association Henri Capitant, dans son *Vocabulaire juridique*, identifie sept sens particuliers au mot « principe » (Association Henri Capitant (dir. G. CORNU), *Vocabulaire juridique*, 8<sup>e</sup> édition, Paris, P.U.F., 2000).

France et l'Espagne se sont gardées de qualifier le respect de la capacité contributive de « principe ». On y parle, en effet, d'obligation ou de devoir, et non de « principe ».

Dans le cadre de nos propos, le mot « principe » renvoie à une « règle juridique établie par un texte en termes assez généraux destinée à inspirer diverses applications et s'imposant avec une autorité supérieure »<sup>(253)</sup>. Il doit s'entendre de la même manière que lorsqu'il est associé à l'égalité aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution. En France et en Espagne, la disposition qui impose le respect de la capacité contributive figure d'ailleurs parmi les dispositions qui consacrent des droits et libertés fondamentaux. Le « principe » de capacité contributive se rapproche donc davantage d'un droit fondamental que d'un principe général de droit, comme peut l'être le principe de la séparation des pouvoirs ou le principe de bonne foi.

Le second concept, celui de « capacité contributive », n'est guère plus évident. La question de sa mesure<sup>(254)</sup> et de son champ d'application<sup>(255)</sup> est, d'une part, très sensible<sup>(256)</sup>. Elle est très discutée dans les pays où son respect est une obligation constitutionnelle<sup>(257)</sup>. En Belgique, le concept de capacité contributive ne peut faire, d'autre part, l'objet d'une définition uniforme en raison de l'autonomie fiscale reconnue aux collectivités fédérées. Celle-ci implique, en effet, que la capacité contributive puisse être déterminée différemment selon le lieu où l'on habite<sup>(258)</sup>. L'article 203 du Code civil<sup>(259)</sup>, bien que portant sur la matière spécifique de la contribution alimentaire des parents à l'égard de leurs enfants, nous offre néanmoins une ébauche de définition. Par

« facultés », déclare-t-il, il faut entendre « notamment tous les revenus professionnels, mobiliers et immobiliers des père et mère, ainsi que tous les avantages et autres moyens qui assurent leur niveau de vie et celui des enfants ».

Ensuite, ainsi que nous l'avons déjà signalé, le principe de capacité contributive, à l'instar du contrôle de l'impôt confiscatoire, ne possède pas de fondement juridique exprès en Belgique. C'est la deuxième incongruité du principe. Cette absence est compensée par le recours au principe de proportionnalité, mais celui-ci est insuffisant et inadéquat, comme nous l'avons vu. Nous renvoyons sur ce point, *supra*, partie II, point A.

Mais plus encore que le fondement juridique du principe, c'est son fondement idéologique qui paraît faire obstacle à sa prise en compte en Belgique. C'est là une troisième incongruité. Son absence dans la Constitution belge s'expliquerait par le caractère « libéral » de cette dernière<sup>(260)</sup>. Si l'explication est convaincante en 1831, elle ne l'est plus en 2014. En 1994, le Constituant belge décide de refléter formellement les préoccupations sociales partagées par la société via l'introduction de l'article 23 dans la Constitution, siège actuel des droits dits « économiques, sociaux et culturels ». Ces préoccupations avaient, en réalité, déjà été intégrées par le législateur fiscal 30 ans plus tôt, à l'occasion de la réforme de l'impôt sur les revenus. À l'époque, l'impact de cette réforme sur le cadre constitutionnel de l'impôt n'avait pas été mesuré. Mais aujourd'hui, il est temps d'acter les conséquences fiscales qui découlent de la prise en compte de considérations sociales en Belgique<sup>(261)</sup>. Ces considérations, ajoutées à l'introduc-

<sup>(253)</sup> Association Henri Capitant, *op. cit.*, p. 673.

<sup>(254)</sup> Quels éléments doivent être pris en compte pour calculer la capacité contributive d'un contribuable ? Ses revenus, son capital, son épargne ? La détermination de l'assiette de la capacité contributive est aussi une question idéologique car elle demande de savoir si les revenus sont directement protégés par le droit de propriété ou seulement après perception de l'impôt.

<sup>(255)</sup> La capacité contributive doit-elle être calculée isolément pour chaque type d'impôt ou au regard de l'ensemble des impôts à payer, voire de l'ensemble des charges fiscales et parafiscales à acquitter ? Cette question est liée à celle de l'étendue du contrôle de l'impôt confiscatoire. Selon que la capacité contributive est calculée isolément ou globalement, le contrôle de l'impôt confiscatoire sera plus ou moins étendu.

<sup>(256)</sup> D'autres questions peuvent également se poser. Quels sont les outils dont dispose l'Administration pour calculer la capacité contributive d'un individu ? Le droit à la vie privée peut-il être un obstacle ? Le secret bancaire est-il compatible avec les principes de capacité contributive et de transparence ? Sur ce propos, voy. not. Y. HOUGARDY, *op. cit.*, p. 137 ; M. DE WOLF, « La capacité contributive des parents », in *Liber amicorum Jacques Autenne. Promenade sous les portiques de la fiscalité*, *op. cit.*, pp. 127 à 134 ; X. PARENT, *op. cit.*, p. 20 ; P. VINOT, *op. cit.*, pp. 26 et 27.

<sup>(257)</sup> Voy. not. l'exemple de l'Espagne : X., *Curso de derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 110.

<sup>(258)</sup> Y. HOUGARDY, *op. cit.*, p. 141.

<sup>(259)</sup> Loi du 21 mars 1804 – Code civil.

<sup>(260)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.2.2.

<sup>(261)</sup> Même sans ces considérations sociales – et ceci montre que le principe de capacité contributive n'est pas strictement lié à une orientation politique, le respect de la capacité contributive s'impose par l'économie même de la Constitution. Celle-ci, comme nous le savons, est un ensemble de valeurs révélateur de la société auquel il s'applique. Pour maintenir la cohérence de cet ensemble, il faut avoir une conception systémique de la Constitution, laquelle requiert en matière fiscale un principe limitatif qui n'est autre que le principe de capacité contributive. Ce principe se définit « en faisant référence aux autres valeurs protégées par la Constitution dont, en particulier, les droits économiques et patrimoniaux qu'elle consacre.

tion du contrôle de proportionnalité en matière fiscale, rendent inévitable, en Belgique comme dans la plupart des États modernes, l'instauration d'un contrôle du taux ou montant de l'impôt au regard du principe de capacité contributive. Par ailleurs, nous observons que le principe de capacité contributive, aussi sociaux peuvent être ses soubassements, était posé par Adam Smith, père du libéralisme, comme la première « maxime » que doivent respecter les impôts en général<sup>(262)</sup>. En vérité, la question qui se pose n'est pas celle de la coloration politique ou non du principe de capacité contributive, mais bien celle plus large de la justice fiscale. Cette question, quoiqu'intéressante, dépasse cependant le cadre de nos propos<sup>(263)</sup>.

Enfin, la quatrième incongruité que nous souhaitons relever est liée à la définition de l'impôt et aux finalités qui lui sont reconnues. Comme le démontre, avec rigueur et exhaustivité, Marc Bourgeois dans une étude consacrée spécialement à l'impôt<sup>(264)</sup>, l'existence ou non d'un principe de capacité contributive dans l'arsenal juridique d'un État est liée à la définition que celui-ci donne de l'impôt. L'impôt est traditionnellement défini comme une « charge obligatoire sans contrepartie individuelle »<sup>(265)</sup>. Les

juridictions belges rejoignent cette définition<sup>(266)</sup>. L'élément prépondérant est celui de l'absence de contrepartie individuelle, c'est-à-dire le principe de non-affectation.

Le principe de non-affectation signifie que le produit de l'impôt est affecté, de manière générale, à la couverture de l'ensemble des dépenses publiques, et non à certaines dépenses en particulier, tel qu'un service public déterminé. Dans les États dits « à idéologie sociale », comme l'Italie, l'Espagne ou l'Allemagne, ce principe est directement lié au principe de capacité contributive, lequel est fondé sur le principe constitutionnel de solidarité. Ni le principe de capacité contributive, ni celui de solidarité ne sont reconnus dans la Constitution belge, mais ils sont bien présents au travers de la finalité redistributive reconnue à l'impôt<sup>(267)</sup>.

Le principe de capacité contributive semble donc découler de la manière dont on conçoit l'impôt dans les États modernes<sup>(268)</sup>. Mais cette conception est aujourd'hui en pleine mutation. Le principe de non-affectation fait notamment l'objet d'un assouplissement, pour des raisons de légitimité<sup>(269)</sup>. Cette évolution de la notion d'impôt est due à la multiplication des finalités qui lui sont reconnues. Pour rap-

L'aptitude à contribuer aux charges collectives devrait donc s'apprécier de manière à garantir, dans le même temps, que l'impôt n'anéantisse pas le respect dû envers ces autres valeurs, droit de propriété inclus [...] Ce n'est là rien d'autre que suggérer une interprétation conciliante du concept juridique de capacité contributive, défini et délimité en ayant recours pour ce faire au précepte classique de la proportionnalité » (M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire... », *op. cit.*, p. 801, note 36). Dès lors, la consécration de droits sociaux, et plus particulièrement du droit au respect de la dignité humaine, ne vient que renforcer l'exigence déjà présente implicitement de respecter la capacité contributive des contribuables, qui demeurent également des citoyens à part entière.

<sup>(262)</sup> A. SMITH, *op. cit.*, pp. 212 et 221.

<sup>(263)</sup> On constate, en effet, que le droit de propriété jouit d'une protection différente selon que l'État est libéral ou communiste. La protection accordée par un État à un droit fondamental peut donc dépendre de son idéologie politique. Elle n'est pas neutre. Dès lors, la protection des contribuables et la justice à laquelle ceux-ci peuvent s'attendre dépend de l'idéologie qui sous-tend l'État dont ils ressortissent.

<sup>(264)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework of the different types of income », E.A.T.L.P. Congress (dir. B. PEETERS), *The concept of tax*, Naples, E.A.T.L.P., 2005. Voy. aussi à l'avenir M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt, Étude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, Fondements du droit fiscal, Bruxelles, Larcier, 2015 (à paraître).

<sup>(265)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.2.2.

<sup>(266)</sup> L'impôt représente « un prélèvement constitué par voie d'autorité par l'État, les Communautés, les Régions, les provinces et les communes, inscrit à son budget et ne constituant pas une contrepartie d'un service rendu à un contribuable pris isolément, sur les ressources des personnes qui résident sur le territoire ou sur lequel elles possèdent un intérêt et pour être affecté au domaine public ». Cette définition découle de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle et de la Cour de cassation (Cour const., 19 avril 2006, n° 52/2006, B.4.1. ; Cass., 20 mars 2003, R.G. n° C.01.0269.F, p. 9).

<sup>(267)</sup> La reconnaissance d'une finalité redistributive à l'impôt aurait dû amener à repenser sa définition. En effet, celui-ci ne peut plus être conçu comme un « impôt-échange », dans une conception libérale, mais doit être pensé comme un « impôt-solidarité », dans une conception sociale. Le plus adéquat est de trouver un juste équilibre entre les deux pôles, ce que réussit à faire Paul Leroy-Beaulieu en définissant l'impôt comme « le prix des services que rend ou qu'a rendu l'État : il représente en outre la part que chaque citoyen, par l'application du principe de la solidarité nationale, doit supporter dans les charges de toute sorte et de toute origine qui pèsent sur l'État » (M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal...*, *op. cit.*, p. 283). Tant la solidarité que la liberté sont des valeurs fondamentales de notre société contemporaine, il est donc vital de parvenir à les concilier. Ni la gauche ni la droite n'ont, en outre, aujourd'hui la faveur en raison de l'échec du communisme et des déboires du capitalisme. Sur l'impôt-échange et l'impôt-solidarité, voy. *ibidem*, pp. 279 à 288.

<sup>(268)</sup> En tout cas, dans les États qui ont intégré dans leur arsenal juridique des considérations liées à la démocratie sociale.

<sup>(269)</sup> On admet ainsi qu'un lien juridique puisse exister entre les recettes d'un impôt particulier et les dépenses affectées à un service public particulier. Est par exemple admise « l'affectation partielle du produit des accises sur le tabac au financement des soins de santé ou du produit du précompte mobilier au financement de la sécurité sociale » (E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 16).

pel, les trois finalités que l'on assigne traditionnellement à l'impôt sont celles de financement, de redistribution et d'incitation<sup>(270)</sup>. La première fonction est dite financière ou budgétaire car elle est liée aux finances publiques de l'État et à son budget. L'impôt sert à alimenter les finances publiques, c'est-à-dire celles qui servent à financer la politique économique, sociale, culturelle et environnementale de l'État. Dans la poursuite de cette finalité principale, le législateur peut poursuivre d'autres finalités à titre accessoire<sup>(271)</sup>. Soucieux du respect de la démocratie sociale, le législateur moderne tient compte, lorsqu'il établit l'impôt, de paramètres visant à assurer la justice redistributive. On a vu que le souhait de poursuivre cette finalité était à l'origine de la réforme de l'I.P.P. de 1962. Le législateur intervient, en outre, par le biais de l'instrument fiscal, sur le comportement même des contribuables, dans le sens de la dissuasion ou de l'incitation. Cet interventionnisme s'explique par deux facteurs liés à la seconde génération des droits de l'homme : celui de la démocratie sociale et celui de l'économie de marché<sup>(272)</sup>. S'ajoute aussi la poursuite d'objectifs nouveaux liés à la troisième génération des droits de l'homme : la protection de l'environnement et de la santé<sup>(273)</sup>.

Au vu de l'objet de cette étude et parce que la fonction budgétaire apparaît ressortir de la nature même de l'impôt, plus que de ses finalités, cette classification doit, nous semble-t-il être ajustée, à la lumière de la classification observée en Italie<sup>(274)</sup>. De telle sorte qu'il nous reste alors, d'une part, la finalité « contributive » ou encore de solidarité, qui reprend les finalités budgétaire et redistributive, et, d'autre part, la finalité « interventionniste » ou commutative, qui regroupe les diverses interventions positives de l'État, sous le couvert de l'instrument fiscal, afin d'assurer ses multiples politiques. Cette finalité implique dans le chef du contribuable soit une responsabilité pour certaines dépenses publiques (fiscalité

environnementale)<sup>(275)</sup>, soit une compensation pour avoir profité de certains avantages publics (incitants fiscaux et avantages sociaux).

Cette diversification fonctionnelle de l'impôt n'est, selon Marc Bourgeois, pas insignifiante sur la prise en compte du principe de capacité contributive dans le contrôle de l'impôt<sup>(276)</sup>. Lorsque l'impôt poursuit, outre la finalité « contributive », d'autres finalités, il devrait obéir aux principes qui régissent le droit auquel se rapportent ces finalités. Dès lors, le critère approprié d'appréciation du principe d'égalité ne serait plus celui de la capacité contributive, mais le standard qui semble approprié pour cette branche du droit spécifique à laquelle l'impôt en question ressort. Par exemple, les exonérations accordées pour des motifs sociaux devraient se fonder sur le critère de la nécessité, motif approprié en matière de droit social. La manière de procéder est déjà celle-là en matière environnementale. C'est ainsi que les écotaxes se fondent sur le principe du pollueur-payeur. Nous ne pouvons avaliser un tel raisonnement, aussi logique semble-t-il conceptuellement, bien que l'on puisse admettre que le contrôle soit assoupli lorsque l'impôt poursuit une finalité interventionniste<sup>(277)</sup>. L'évolution du concept d'impôt ne peut balayer du jour au lendemain le respect de la capacité contributive, résultat de siècles de lutte sociale et principe substantiel de toute justice fiscale, que celle-ci soit de droite ou de gauche. Renoncer au principe de capacité contributive, c'est dénaturer l'impôt et le faire basculer dans un droit qui n'est pas le sien, sans en appliquer les garanties correspondantes. Les écotaxes, par exemple, sanctionnent clairement les comportements nuisibles à l'environnement et se rapprochent, dès lors, de la sanction pénale, mais sans être assorties des garanties y afférentes, consacrées tant en droit national qu'en droit supranational, au vu de leur importance.

<sup>(270)</sup> E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 33.

<sup>(271)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 17 mars 2003, *s.p.r.l. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, p. 7 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 15 février 2002, *s.a. B.P. Belgium*, n° 103.654, p. 6 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, p. 5.

<sup>(272)</sup> E. TRAVERSA et M. PAOLILLO, « Convergences et divergences entre le droit fiscal et le droit de la sécurité sociale à la lumière du contexte communautaire et international », *R.G.F.*, n° 1, janvier 2008, pp. 23 et 24.

<sup>(273)</sup> Notre vieille Constitution, dont le catalogue de droits se montre parfois désuet, fut adaptée afin de les prendre en compte en ses articles 7bis et 23.

<sup>(274)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.5.3.1., section b.

<sup>(275)</sup> Citons, par exemple, les célèbres écotaxes, adoptées par la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État (*M.B.*, 20 juillet 1997). Ces taxes visent, au travers d'une taxation élevée des comportements pollueurs (« principe du pollueur-payeur »), à réorienter le comportement des consommateurs vers des comportements moins nuisibles pour l'environnement. Notons que leur nature particulière conduit certains auteurs à ne pas les classer parmi les impôts (E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 22).

<sup>(276)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.2.4.6., section b.6.

<sup>(277)</sup> Dans ce cas, l'importance du montant est, en effet, due à cette finalité. C'est ce que nous enseigne la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 107/2005, précédemment analysé (Cour const., 22 juin 2005, n° 107/2005, B.15.4.). Nous renvoyons à nos réflexions *supra*.

Enfin, la diversification fonctionnelle de l'impôt et le contexte actuel, fortement marqué par la crise socio-économique et la concurrence fiscale internationale, amènent à réfléchir, au-delà de la consécration constitutionnelle du principe de capacité contributive, sur l'opportunité de la reconnaissance d'un véritable « droit fondamental au respect de la capacité contributive ». Nous avons d'ailleurs vu ci-dessus que le respect de la capacité contributive était, en France et en Espagne, proche d'un droit fondamental, sur le plan du langage en tout cas. Les droits de l'homme sont, bel et bien, comme le souligne Daniel Gutmann, « le futur du droit fiscal »<sup>(278)</sup>.

## 2. L'application du principe de capacité contributive en Espagne, en France et en Allemagne

Nous n'avons pas la prétention, avec le présent point, de réaliser une étude exhaustive de la capacité contributive à l'étranger. L'objectif, plus humble, est d'exposer brièvement le principe en insistant sur trois points : les fondements constitutionnels qui l'appuient, le rôle joué par le juge dans son effectivité et sa prise en compte (ou non) dans le contrôle de l'impôt confiscatoire. Nous souhaiterions attirer l'attention sur la réticence commune des États à reconnaître une valeur juridique au principe de capacité contributive, que ce principe soit expressément consacré dans la Constitution ou non. En vérité, ce qui importe vraiment n'est pas le cadre constitutionnel de référence (bien qu'il soit significatif), mais bien le rôle joué par le juge national dans la protection des droits fondamentaux des contribuables.

C'est bien lui qui va reconnaître, ou non, au principe de capacité contributive toute sa densité normative. Nous aborderons successivement le cas de l'Espagne, de la France et de l'Allemagne.

L'article 31.1 de la Constitution espagnole constitue le siège des principes constitutionnels de droit fiscal<sup>(279)</sup>. Parmi ces principes, on retrouve notamment le principe de capacité contributive (*capacidad económica*)<sup>(280)</sup>, mais aussi le principe de progressivité et celui de non-confiscation. Cet article concrétise, en matière fiscale, et même plus largement en matière financière, la valeur de l'égalité, valeur fondamentale de l'ordre juridique espagnol, consacrée à l'article 1<sup>er</sup> de sa Constitution<sup>(281)</sup>. Il procède de la situation particulière de cet article dans la Constitution<sup>(282)</sup> que les principes qu'il contient ont « une efficacité particulière et une valeur normative particulière ; ils irradient sur tout le reste de l'ordre juridique fiscal. La réitération de ces principes constitutionnels dans une loi ordinaire, comme à l'article 3.1 de la loi fiscale générale<sup>(283)</sup>, bien que ce soit juridiquement superflu, rappelle leur indiscutable importance »<sup>(284)</sup>. Toute violation par une norme de valeur législative de ces principes peut, dès lors, motiver un recours devant le Tribunal constitutionnel<sup>(285)</sup>.

Ces principes constitutionnels de droit fiscal sont liés et doivent être interprétés ensemble<sup>(286)</sup>. Le principe de capacité contributive impose au législateur<sup>(287)</sup> de tenir compte des facultés économiques des contribuables, au moment où il détermine la matière imposable. Celle-ci doit en être la manifestation directe ou indirecte<sup>(288)</sup>. Le principe de progressivité ne signifie pas que tous les impôts doivent être

<sup>(278)</sup> D. GUTMANN, « Chapter 6. Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU », in G. KOFLER, M. P. MADURO et P. PISTONE, *op. cit.*, p. 105.

<sup>(279)</sup> L'article 31.1 de la Constitution espagnole stipule que « tous contribuent au maintien des ressources publiques conformément à sa capacité économique, au travers d'un système fiscal juste inspiré des principes d'égalité et de progressivité et qui, en aucun cas, ne peut revêtir une portée confiscatoire ». Voy. aussi en lien l'article 40.1 de la Constitution.

<sup>(280)</sup> Voy. not. X., *Curso de derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, pp. 97 à 119 ; P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Madrid, Marcial Pons Librero Editor, 1998.

<sup>(281)</sup> L'égalité se voit concrétisée, de manière formelle, à l'article 14 de la Constitution et, de manière matérielle, à l'article 9 de la Constitution. Le contrôle d'égalité réalisé sur la base de l'article 14 est similaire au contrôle d'égalité réalisé en Belgique, à la différence que les discriminations passives sont admises.

<sup>(282)</sup> Cette gradation normative des dispositions en fonction de leur localisation dans la Constitution découle de l'article 53 de la Constitution espagnole (X., *Teoría general de los derechos fundamentales en la Constitución española de 1978*, Madrid, Tecnos, 2004, pp. 179 à 184).

<sup>(283)</sup> L'article 3.1 de la Loi générale fiscale stipule que « la coordination du système fiscal se base sur la capacité économique des personnes obligées à satisfaire aux impôts et sur les principes de justice, de généralité, d'égalité, de progressivité, de distribution équitable de la charge fiscale et sur la non-confiscation ».

<sup>(284)</sup> X., *Curso de derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 98.

<sup>(285)</sup> Ces principes ne bénéficient toutefois pas de la protection maximale dans l'ordre constitutionnel espagnol car ils ne jouissent pas du recours d'*amparo*. Ce recours n'est possible que pour les articles 14 à 29 et l'article 30.2 de la Constitution.

<sup>(286)</sup> STC n° 55/1998, 16 mars 1998. Les décisions rendues par le Tribunal constitutionnel espagnol sont disponibles sur [www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es).

<sup>(287)</sup> Par législateur, on entend tant le législateur national que le législateur des Communautés autonomes ou encore des « collectivités » locales (X., *Curso de derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 112).

<sup>(288)</sup> Dans cette recherche de concrétisation juridique du principe de capacité économique, la doctrine a fortement contribué à définir ses faits indicatifs. On peut citer, comme indices directs, la titularité d'un patrimoine ou la perception de revenus,

progressifs, ils ne doivent l'être que dans une conception globale. Il se traduit, comme en Belgique, par la progressivité de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le principe de non-confiscation, consacré dans le même article 31, constitue pour le principe de progressivité une limite infranchissable. Celui-ci dérive juridiquement du droit de propriété et assure la protection du principe de capacité contributive<sup>(289)</sup>. Il tend à éviter que la progressivité, dans une application radicale, porte atteinte à la capacité contributive des contribuables. Relevons que c'est très inhabituel de retrouver une telle limitation dans une Constitution<sup>(290)</sup>. Le Tribunal constitutionnel espagnol soutient qu'une imposition peut revêtir un caractère confiscatoire, et dès lors violer le principe de non-confiscation, quand, suite à l'application des différents impôts en vigueur, elle aboutit à priver le sujet de ses biens de propriété<sup>(291)</sup>. En Espagne, le contrôle de l'impôt confiscatoire est donc réalisé sur la base du principe de capacité contributive, en lien avec le principe d'égalité fiscale et avec le droit de propriété.

Aussi important soit-il, le principe de capacité contributive n'est pas, pour autant, absolu. D'après le Tribunal constitutionnel espagnol, l'État et les Communautés autonomes peuvent établir, sans contrevenir audit principe, certains impôts qui répondent principalement à des critères économiques, ou sociaux, orientés à la réalisation d'objectifs d'intérêt public prévus par la Constitution<sup>(292)</sup>. Le principe d'égalité peut, à vrai dire, s'exprimer, en matière fiscale, au travers d'autres principes constitutionnels que celui de la capacité contributive<sup>(293)</sup>. La dérogation au principe reste néanmoins restrictive car le Tribunal constitutionnel estime que ce principe est projeté sur l'ensemble du système fiscal de telle sorte qu'il est toujours directement, ou indirectement, pris en compte, notamment au travers des éléments constitutifs du système fiscal tels que la matière imposable<sup>(294)</sup>. Le principe de capacité contributive reste donc le mode d'expression principal du principe d'égalité en matière fiscale. On retrouve ici la distinction faite ci-dessus à propos de la pertinence de la prise en compte du principe de capacité contri-

butive en fonction de la finalité poursuivie par l'impôt litigieux. Se départir totalement du principe de capacité contributive lorsque la finalité de l'impôt est interventionniste nous semble cependant dangereux, pour les raisons énoncées *supra*.

Si ce bref exposé peut laisser des doutes quant à la réelle plus-value apportée par la consécration constitutionnelle du principe de capacité contributive, ils doivent se dissiper. À première vue, le contrôle espagnol, en effet, ne semble pas très différent de celui opéré en Belgique, puisque de manière générale, les juges belges tiennent compte de la capacité contributive, en lien ou non avec le principe d'égalité, lorsque l'impôt en cause poursuit une finalité contributive. Mais ce n'est là qu'à première vue. Tout d'abord, la consécration constitutionnelle du principe de capacité contributive présente, bien entendu, le mérite d'assurer la sécurité juridique. Mais ensuite, elle influe sur l'intensité du contrôle. Lorsque le législateur fiscal espagnol se départit du respect de la capacité contributive, le Tribunal constitutionnel espagnol vérifie qu'il dispose d'une justification explicite au regard de principes constitutionnels. Le législateur fiscal belge ne doit, quant à lui, rien justifier. Suivre ou non le principe de capacité contributive relève de ses choix politiques et échappe donc au contrôle de la Cour constitutionnelle, sauf en cas d'erreur manifeste d'appréciation. Enfin, les contribuables espagnols peuvent directement invoquer le respect de ce principe devant les tribunaux, au contraire des contribuables belges qui doivent rivaliser d'imagination dans leurs combinaisons juridiques dans l'espoir que les tribunaux en prennent compte. Concrètement, cela signifie que le Tribunal constitutionnel espagnol pourrait sanctionner un impôt pour sa seule contrariété au principe de capacité contributive, alors que tel n'est pas le cas en Belgique. La Cour constitutionnelle y est opposée. Quant au Conseil d'État, plus souple en la matière, il a déjà annulé une taxe pour sa seule contrariété au principe de capacité contributive, mais c'était dans le cadre du contrôle d'égalité. En outre, il se montre sévère et exige « une disproportion manifeste entre la taxe établie et les facultés contribu-

et comme indices indirects, la consommation de biens ou la circulation et le trafic de biens déterminés (X., *Curso de derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 109).

<sup>(289)</sup> X., *Curso de derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 107.

<sup>(290)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », op. cit., point 1.4.3.4.

<sup>(291)</sup> Voy. not. STC n° 150/1990, 4 octobre 1990. Le Tribunal constitutionnel espagnol y estime que la portée confiscatoire d'un impôt vient priver indirectement le contribuable de la garantie qu'il tire de l'article 33.1 de la Constitution à la protection de son droit de propriété.

<sup>(292)</sup> SSTC n° 37/1987, 26 mars 1987 ; n° 134/1996, 22 juillet 1996.

<sup>(293)</sup> STC n° 8/1986, 14 janvier 1986.

<sup>(294)</sup> X., *Curso de derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 111.

tives de toutes les personnes soumises à la taxe »<sup>(295)</sup>.

En France, le principe de capacité contributive est expressément consacré à l'article 13 de la D.D.H.C., fruit de la Révolution française de 1789<sup>(296)</sup>. Cette disposition fonde également le principe de l'égalité devant les charges publiques<sup>(297)</sup>. Le Conseil constitutionnel français lie ces deux principes, déduisant du non-respect de la capacité contributive une méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt<sup>(298)</sup>. Comme en Espagne, la manière dont le principe de capacité contributive est appliqué dans des cas concrets est influencée par des dispositions non fiscales. D'une certaine manière, on peut donc dire que le principe de capacité contributive, bien que formellement consacré, découle également de dispositions non fiscales<sup>(299)</sup>. Ceci confirme le fait que le principe de capacité contributive est étroitement lié au cadre constitutionnel dans lequel il se déploie. Notons que le principe de progressivité de l'impôt revêt, comme en Espagne, une valeur constitutionnelle<sup>(300)</sup>.

L'article 13 de la D.D.H.C. entre dans le bloc de constitutionnalité dont le Conseil constitutionnel assure le respect en raison de la référence que fait le préambule de la Constitution de la V<sup>e</sup> République de 1958 à la D.D.H.C.<sup>(301)</sup>. Le principe de capacité contributive a donc une valeur constitutionnelle<sup>(302)</sup>. Deux cas de figure peuvent se présenter au Conseil constitutionnel. Il peut, d'un côté, devoir vérifier que le fait général et l'assiette de l'imposition ont été fixés dans le respect de la capacité contributive des contribuables. Il peut, d'un autre côté, devoir

contrôler si le taux de l'imposition, compte tenu des autres charges auxquelles est soumis le contribuable, ne méconnaît pas ses facultés contributives. Cette deuxième hypothèse est celle de l'impôt confiscatoire. Le Conseil estime que l'article 13 de la D.D.H.C. « ne serait pas respecté 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>(303)</sup>. Le Conseil déjoue ainsi le risque de subjectivisme critiqué par la doctrine<sup>(304)</sup> en associant le contrôle de l'impôt confiscatoire au principe de capacité contributive. Signalons que les requérants invoquent également parfois, à l'encontre d'une imposition confiscatoire, la violation du droit de propriété.

Dans une décision rendue le 29 décembre 2012, le Conseil constitutionnel a, par exemple, jugé, que la « contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité » mis en place par le législateur fiscal au titre des revenus des années 2012 et 2013, méconnaissait l'exigence de prise en compte des facultés contributives et dès lors le principe d'égalité devant les charges publiques, parce qu'elle s'appliquait aux revenus des personnes physiques, sans tenir compte de l'existence du foyer fiscal. Mais le Conseil n'a pas annulé pour autant la contribution exceptionnelle<sup>(305)</sup>. Ce qu'il condamne, ce n'est pas son principe ni son taux, c'est sa base de calcul. Le gouvernement a, dès lors, pu adopter la loi de finances en cause, en tenant compte de l'objection du Conseil quant à la base de calcul<sup>(306)</sup>.

En France, l'impôt confiscatoire est donc contrôlé sur la base des principes de capacité contributive et

<sup>(295)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, p. 7 (2<sup>e</sup> moyen, 1<sup>re</sup> branche).

<sup>(296)</sup> L'article 13 de la D.D.H.C. est rédigé comme suit : « 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 ». Sur cette disposition, voy. not. S. RAIMBAULT DE FONTAINE, *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, Paris, l'Harmattan, 2007, p. 80 ; L. FONBAUSTIER, *op. cit.*, pp. 79 à 102 ; M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal...*, *op. cit.*, p. 63.

<sup>(297)</sup> L. FONBAUSTIER, *op. cit.*, p. 84.

<sup>(298)</sup> Voy. not. Conseil constitutionnel, décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, § 73 ; Conseil constitutionnel, décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, § 39.

<sup>(299)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.2.4.6, section a.

<sup>(300)</sup> Conseil constitutionnel, décision n° 93-320 DC du 21 juin 1993, § 29.

<sup>(301)</sup> Conseil constitutionnel, décision n° 71-44 DC du 16 juillet 1971, cité in M. VERDUSSEN, *op. cit.*, p. 40.

<sup>(302)</sup> M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal...*, *op. cit.*, p. 63.

<sup>(303)</sup> Conseil constitutionnel français, décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, §§ 14 et 70.

<sup>(304)</sup> L. FONBAUSTIER, *op. cit.*, p. 96.

<sup>(305)</sup> En outre, dans la même décision, le Conseil a jugé que l'instauration d'une nouvelle tranche marginale d'imposition au taux de 45 % pour la fraction de certains revenus (catégorie particulière de revenus que constituent les rentes versées dans le cadre des régimes de retraite à prestations définies assujetties aux contributions prévues par les articles L.137-11 et L.137-11-1 du code de la sécurité sociale) soumis au barème de l'impôt sur le revenu supérieure à 150 000 euros fait peser, compte tenu des autres impositions qui grèvent ces revenus et qui sont acquittées par le même contribuable, une charge excessive au regard des facultés contributives des contribuables, ce qui est contraire au principe d'égalité devant les charges publiques (Conseil constitutionnel, décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, §§ 13 à 19). Le Conseil sauve toutefois encore la disposition en cause en déclarant qu'il est possible d'en avoir une interprétation constitutionnelle.

<sup>(306)</sup> F. STEVENART MEEÛS, *op. cit.*

d'égalité devant l'impôt, consacrés à l'article 13 de la D.D.H.C. Ce contrôle reste néanmoins très superficiel. D'une part, le Conseil constitutionnel reconnaît, en vertu de l'article 34 de la Constitution, une large marge d'appréciation au législateur dans la détermination des règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives, « dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt »<sup>(307)</sup> et, d'autre part, celui-ci refuse le plus souvent les recours qui lui sont soumis<sup>(308)</sup>, s'efforçant par une analyse scrupuleuse de l'impôt critiqué d'en sauvegarder la constitutionnalité. Le principe de proportionnalité, quant à lui, est réservé à la matière pénale et ne peut, en conséquent, fonder un contrôle de l'impôt confiscatoire<sup>(309)</sup>. Enfin, rappelons que l'impôt confiscatoire a fait l'objet, durant quelques années, d'un contrôle formalisé sur la base d'un plafond maximal d'imposition : le fameux bouclier fiscal. Ce bouclier est une application du principe de capacité contributive, entendu globalement. Mais assailli de critiques, il fut rapidement supprimé. Nous renvoyons *supra* à ce sujet (partie II, A.3.b.).

En Allemagne, le principe de capacité contributive (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) n'est pas consacré dans la Loi fondamentale. Mais qu'il n'y ait pas d'assise constitutionnelle formelle ne signifie pas qu'aucune protection n'existe à son égard. Ainsi, la Cour constitutionnelle fédérale allemande estime que le principe de capacité contributive constitue une obligation constitutionnelle dont le respect s'impose en vertu du principe d'égalité, consacré de manière générale et non spécifiquement en matière fiscale, à l'article 3 de la Loi fondamentale. Il faut savoir, comme nous l'avons déjà laissé penser, que la juridiction constitutionnelle allemande est l'une des juridictions les plus actives dans le monde dans la lutte contre les législations fiscales discriminatoires<sup>(310)</sup>. Cet activisme tranche considérablement avec la lassitude dont témoigne parfois notre juridiction constitutionnelle.

La doctrine allemande attribue au principe de capacité contributive trois autres fondements consti-

tutionnels<sup>(311)</sup> : les règles de répartition du produit de l'impôt entre l'État fédéral, les *Länder* et les municipalités, reproduites à l'article 106 de la Loi fondamentale, le principe de l'État social et celui de l'État de droit. Mais dans la jurisprudence de la Cour de Karlsruhe, le principe d'égalité demeure la justification principale du critère de capacité contributive. La Cour ne s'interdit pas pour autant, à l'instar de l'Espagne et de la France, de combiner le principe avec d'autres dispositions constitutionnelles étrangères à l'impôt, telles que l'article 6 qui protège le mariage et la famille<sup>(312)</sup>. Dans tous les cas, le principe prenant ses racines dans des principes constitutionnels, il jouit lui-même d'une valeur constitutionnelle et s'impose donc au législateur. Ce principe, qui s'appliquait initialement aux seuls impôts sur les revenus, a été étendu par la Cour à l'impôt sur la consommation<sup>(313)</sup>. Il ne s'applique, par contre, qu'à l'impôt au strict (*steuer*), et non à l'ensemble des contributions, à la différence de l'Espagne<sup>(314)</sup>.

Il est communément admis, en Belgique comme en Allemagne, que le principe d'égalité est un principe abstrait qui doit être concrétisé par la référence à un standard « approprié »<sup>(315)</sup>. La Cour constitutionnelle fédérale allemande estime que ce standard, en matière fiscale, est le principe de capacité contributive. Il est une directive pour le législateur dans la rédaction des lois et pour les tribunaux dans leur contrôle de la législation. Ce principe constitue, dès lors, le principal critère à l'aune duquel apprécier le respect du principe d'égalité par la législation fiscale. Si ce principe permet de concrétiser le principe d'égalité, il n'est, de son côté, pas très concret. Son contenu fait, comme en Belgique, l'objet de discussions. Comme en Espagne, des dérogations au principe sont admises, à la condition d'être fondées sur des considérations de politique publique légitimes et « suffisamment pertinentes » ou « considérables »<sup>(316)</sup>.

Une conséquence juridique concrète du principe de capacité contributive réside dans la protection ac-

<sup>(307)</sup> Conseil constitutionnel, décision n° 2012-654 DC du 9 août 2012, § 29.

<sup>(308)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.3.4, section a.

<sup>(309)</sup> *Idem*.

<sup>(310)</sup> J. ENGLISCH, « Chapter 16. The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation – the German Experience », in G. KOFLER, M. P. MADURO et P. PISTONE, *op. cit.*, p. 286.

<sup>(311)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.2.4.6, section b.2.

<sup>(312)</sup> *Ibidem*, point 1.4.2.4.6, section b.3.

<sup>(313)</sup> J. ENGLISCH, *op. cit.*, p. 290.

<sup>(314)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.2.4, section b.5.

<sup>(315)</sup> *Ibidem*, point 1.4.2.4.6, section b.2 ; B. RENAULD et S. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, pp. 570 et 571.

<sup>(316)</sup> J. ENGLISCH, *op. cit.*, p. 291.

cordée au revenu minimal d'existence<sup>(317)</sup>. En Belgique, ce dernier est protégé au travers du mécanisme de la « quotité du revenu exemptée d'impôt » (art. 131 C.I.R. 1992) dont nous avons déjà parlé au point I. Initialement, cette quotité se fondait sur le principe de capacité contributive<sup>(318)</sup>. Mais ce principe n'étant pas contraignant en Belgique, le législateur est tout à fait libre de poursuivre un autre objectif. C'est ce qu'il a fait en 2001<sup>(319)</sup>, en fondant sur la « neutralité à l'égard des choix de vie » la modification de la quotité du revenu exemptée d'impôt. L'objectif de cette réforme était de supprimer la différence de traitement entre, d'une part, les isolés et, d'autre part, les conjoints et les cohabitants<sup>(320)</sup>.

Enfin, ainsi que nous l'avons déjà signalé, la Cour de Karlsruhe a développé une impressionnante jurisprudence autour de l'impôt confiscatoire, aussi appelé « impôt qui étrangle » (*Erdrosselungssteuer*). Cette jurisprudence, qui se présente comme une variante du principe de proportionnalité en matière fiscale, se fonde sur le principe d'État de droit et sur les droits fondamentaux garantis aux articles 12 (droit à choisir librement son activité professionnelle) et 14 (droit de propriété)<sup>(321)</sup>. À la différence de l'Espagne, l'Allemagne ne lie donc pas le contrôle de l'impôt confiscatoire au principe de capacité contributive, mais elle le fonde, en partie, sur le droit de propriété, dont la fonction sociale n'est pas étrangère à la reconnaissance du principe de capacité contributive. Ainsi que nous l'avons vu, la Cour allemande a, dans sa lutte de l'impôt qui étrangle, développé une « philosophie », dite du « *Halbteilungsgrundsatz* », qui s'apparente à un plafond maximal d'imposition. Cette philosophie ne paraît toutefois pas avoir fait jurisprudence. À vrai dire, la Cour n'avait nullement besoin de fixer ce plafond pour contrôler l'impôt qui étrangle, la jurisprudence qu'elle a développée autour du principe de capacité contributive lui permettant tout à fait de lutter contre.

Les enseignements à tirer de ce bref regard sur le droit comparé sont au nombre de six. *Primo* : le principe de capacité contributive est associé, dans les trois pays analysés, au principe d'égalité. Il en assure, à chaque fois, la concrétisation en matière fiscale. *Se-*

*cundo* : le principe de capacité contributive engendre les mêmes interrogations dans les trois pays. Elles ont trait à la détermination de son contenu et à ses conséquences juridiques. Notons que le respect de la séparation des pouvoirs se pose également comme en Belgique, bien que l'on n'en ait pas parlé. *Tertio* : le caractère social originel du cadre constitutionnel est significatif dans la reconnaissance juridique du principe de capacité contributive. Ce caractère s'exprime essentiellement au travers de la consécration du droit à la dignité humaine, du droit de propriété dans sa fonction sociale et du principe de solidarité. *Quarto* : le principe de capacité contributive, aussi fondamental soit-il, admet des dérogations. Ces dérogations sont toutefois appréciées strictement et doivent trouver leur justification dans l'ordre constitutionnel de référence. Le principe de capacité contributive s'impose en amont au législateur, dans la détermination des éléments constitutifs du système fiscal, et en aval au juge, dans le contrôle de l'impôt. *Quinto* : le rôle joué par le juge apparaît être décisif, plus encore que le cadre constitutionnel. C'est en effet en Allemagne, seul des trois pays analysés où le principe de capacité contributive n'est pas expressément reconnu, que le respect de la capacité contributive jouit de la plus grande protection. L'attitude de la *Bundesverfassungsgericht* est d'autant plus remarquable que le principe d'égalité n'est pas expressément consacré en matière fiscale en Allemagne. *Sexto* : le contrôle juridictionnel de l'impôt confiscatoire s'est imposé dans chacun des trois pays étudiés, mais sur des bases juridiques différentes. En Espagne, il jouit d'un fondement constitutionnel exprès à l'article 31.1 de la Constitution, article qui reconnaît, par ailleurs, le principe de capacité contributive. C'est unique en son genre. En France, il ne se base pas sur un fondement juridique formel, mais découle de l'article 13 de la D.D.H.C., siège juridique du principe de capacité contributive et du principe d'égalité devant les charges publiques. En Allemagne, il se fonde sur le principe d'État de droit et sur les droits fondamentaux garantis aux articles 12 (droit à choisir librement son activité professionnelle) et 14 (droit de propriété). À la différence des deux autres pays, le principe de capacité contributive n'y est donc pas expressément associé,

<sup>(317)</sup> Cette protection découle plus fondamentalement de l'article 1<sup>er</sup> de la Loi fondamentale, qui fonde le droit à la dignité humaine. Ce droit témoigne du caractère social de l'État allemand, qui induit, en matière fiscale, le respect du principe de capacité contributive (J. ENGLISCH, *op. cit.*, p. 287). Le droit à la dignité humaine et le principe de capacité contributive fondent également juridiquement en Colombie un droit à un « *minimum vitalis* » (N. QUINONES CRUZ, *op. cit.*, pp. 353 à 363).

<sup>(318)</sup> Cour const., 6 novembre 2001, n° 140/2001, B.4.

<sup>(319)</sup> Loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques, *M.B.*, 20 septembre 2001, article 23.

<sup>(320)</sup> Cour const., 14 mai 2003, n° 63/2003, B.3.1. et B.4.1. Voy. aussi plus récemment, Cour const., 2 avril 2009, n° 65/2009, B.3.1.

<sup>(321)</sup> M. BOURGEOIS, « Constitutional framework... », *op. cit.*, point 1.4.3.4, section b.2.

mais il le sous-tend malgré tout via le droit de propriété.

En Belgique, la prise en compte du principe de capacité contributive est encore plus délicate, puisqu'il ne fait l'objet d'aucune consécration expresse. L'édification d'un contrôle de l'impôt confiscatoire sur la base de ce principe est cependant en marche. C'est l'objet du dernier point. Mais avant, nous souhaiterions jeter un coup d'œil à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et à celle de la Cour de justice de l'Union européenne.

### 3. L'application du principe de capacité contributive par les juridictions « européennes »<sup>(322)</sup>

De ce côté, c'est évidemment la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qui se montre la plus propice au développement d'un contrôle de l'impôt confiscatoire<sup>(323)</sup>. Appréciant le respect d'un juste équilibre entre l'intérêt général et l'intérêt individuel dans le cadre de la règle générale dégagée de l'article 1 P-1, elle a estimé, précédée par la Commission européenne des droits de l'homme, « qu'une obligation financière née de la levée d'impôts ou de cotisations peut nuire à la protection des biens si elle constitue un fardeau excessif pour l'intéressé ou compromet radicalement sa situation financière »<sup>(324)</sup>. Par ailleurs, l'article 1 P-1 dont elle assure le respect offre, comme nous l'avons déjà mentionné, un fondement juridique au principe de capacité contributive<sup>(325)</sup>. Enfin, elle interprète largement le champ d'application de l'article 1 P-1 afin de garantir une protection effective à ce droit fondamental. La Cour européenne des droits de l'homme ne peut toutefois pas instituer un

contrôle plein et entier de l'impôt confiscatoire et l'imposer aux États contractants, en raison de la nature marginale du contrôle qu'elle exerce et de la marge d'appréciation reconnue aux États contractants. Elle « reconnaît au nom de leur connaissance de leurs sociétés aux législateurs nationaux la marge de manœuvre que leur propre Cour constitutionnelle et leurs juridictions leur reconnaissent au nom de la séparation des pouvoirs »<sup>(326)</sup>, car les décisions, en ce domaine, impliquent une appréciation de problèmes politiques, économiques et sociaux propres à chaque État<sup>(327)</sup>. Il lui est, dès lors, interdit de remettre en cause l'appréciation opérée par le législateur national, sauf si elle est dépourvue de base raisonnable<sup>(328)</sup>. Le pouvoir de la Cour est d'autant plus réduit qu'il ne se dégage des États membres aucun consensus quant au contrôle de l'impôt confiscatoire, bien que le principe de capacité contributive puisse être, selon nous, considéré comme une « valeur commune ». La marge d'appréciation des États est, en conséquent, encore plus étendue, mais elle n'est pas pour autant absolue, comme nous le montre un arrêt rendu en mai dernier<sup>(329)</sup>.

La Cour de justice de l'Union européenne, elle-même, a déjà été amenée à tenir compte du principe de capacité contributive, et même de manière décisive, dans l'appréciation d'une réglementation fiscale nationale au regard du principe de non-discrimination, et plus précisément à l'occasion du test préalable de comparabilité<sup>(330)</sup>. C'était dans l'affaire C-240/10<sup>(331)</sup>. L'arrêt rendu est intéressant à double égard : d'une part, on y voit qu'une discrimination apparente peut être défaite par la prise en compte du principe de capacité contributive et,

<sup>(322)</sup> On entend ici les juridictions qui assurent le respect du droit de l'U.E., c'est-à-dire la Cour de justice de l'Union européenne et le Tribunal de première instance de l'Union européenne, ainsi que celle qui assure le respect de la C.E.D.H. et de ses protocoles additionnels, c'est-à-dire la Cour européenne des droits de l'homme.

<sup>(323)</sup> Signalons que la Cour n'utilise pas expressément ce terme. Elle conclut soit que la mesure est disproportionnée, soit que l'État s'est rendu coupable d'un abus du droit prévu par l'article 1 P-1 de lever des impôts.

<sup>(324)</sup> Jurisprudence constante.

<sup>(325)</sup> Ceci découle notamment de son appréciation du « juste équilibre » dans le cadre du droit de propriété. Elle déclare contrôler « la proportionnalité entre le montant de l'impôt et la capacité financière de l'assujéti », autrement dit sa capacité contributive (L. CONDORELLI, *op. cit.*, p. 996).

<sup>(326)</sup> E. VAN BRUSTEM, *op. cit.*, p. 22.

<sup>(327)</sup> Cour eur. D.H., déc. *Drosopoulos c. Grèce*, 7 décembre 2000, req. n° 40442/98, § 3; Cour eur. D.H., déc. *Baláz c. Slovaquie*, 16 septembre 2003, req. n° 60243/00, p. 6; Cour eur. D.H., arrêt *James et autres c. Royaume-Uni*, 21 février 1986, req. n° 8793/79, § 46.

<sup>(328)</sup> Voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *National and Provincial Building Society et autres c. Royaume-Uni*, 23 octobre 1997, req. nos 21319/93, 21449/93 et 21675/93, § 80.

<sup>(329)</sup> Cour eur. D.H., arrêt *N.K.M. c. Hongrie*, 14 mai 2013, req. n° 66529/11.

<sup>(330)</sup> La question de la prise en compte de la capacité contributive s'est également déjà posée en dehors de la réglementation fiscale, en matière de concurrence (T.P.I.U.E., 12 décembre 2012, affaire n° T-400/09; T.P.I.U.E., 14 mars 2013, affaire n° T-588/08).

<sup>(331)</sup> C.J.U.E., 15 septembre 2011, *Cathy Schulz-Delzers, Pascal Schulz c. Finanzamt Stuttgart III*, C-240/10. Dans cet arrêt, la Cour devait juger s'il était discriminatoire de tenir compte des indemnités d'expatriation accordées à l'expatrié français qui travaille en Allemagne pour le compte de la France, alors que ces indemnités ne sont pas prises en compte lorsque le fonctionnaire est Allemand et expatrié en France.

d'autre part, on prend conscience que l'absence d'harmonisation fiscale au niveau européen conduit à des différences de traitement apparemment injustes mais tout à fait admissibles sur le plan du droit. En outre, il rappelle que le principe d'égalité est un moule abstrait sans contenu, qui requiert, en matière fiscale, un « critère » concret pour lui donner un sens. Par ailleurs, on observe qu'en matière de fiscalité « transfrontalière », la Cour de justice de l'Union européenne estime que c'est l'État de résidence qui est le plus à même de calculer « la capacité contributive globale »<sup>(332)</sup>. Dans tous les cas, celle-ci doit être prise en compte pour le calcul de l'impôt. En revanche, il n'est jamais revenu à la Cour d'apprécier une réglementation fiscale au regard du droit de propriété, mais seulement au regard du principe de non-discrimination. Il lui arrive néanmoins, en dehors de l'impôt, d'exercer un contrôle au regard du droit de propriété, qu'elle fonde sur l'article 1 P-1. À défaut de se prononcer expressément en faveur d'un contrôle de l'impôt confiscatoire, on constate que la Cour de justice accepte de prendre en compte le principe de capacité contributive dans le contrôle du respect du principe de non-discrimination, et qu'elle se reporte à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en ce qui concerne le droit de propriété<sup>(333)</sup> qui, on le sait, est propice au développement d'un contrôle de l'impôt confiscatoire. En outre, on observe que le droit de propriété est entendu en son sens social, sens que présume la reconnaissance constitutionnelle de la capacité contributive<sup>(334)</sup>. Notons que le droit de

l'Union européenne intègre expressément des préoccupations sociales depuis l'entrée en vigueur de la *Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*<sup>(335)</sup>.

Tant la Cour de Strasbourg que celle de Luxembourg semblent, dès lors, préoccupées par l'application d'un impôt juste au sein des États soumis à leur juridiction. La matière reste toutefois trop sensible pour qu'elles s'autorisent à façonner elles-mêmes un contrôle de l'impôt confiscatoire. Elles ne peuvent qu'ouvrir la voie, en espérant qu'elle soit ensuite suivie par les autorités nationales. On peut s'attendre à ce qu'elle soit suivie en Belgique, puisque la Cour constitutionnelle est très attentive aux décisions rendues par ces deux hautes juridictions.

#### 4. L'application du principe de capacité contributive en Belgique

Les manifestations du principe de capacité contributive en Belgique sont nombreuses. À côté des trois méthodes traditionnelles que sont la progressivité du taux<sup>(336)</sup> accompagnée de la quotité du revenu exemptée d'impôt (art. 131 C.I.R. 1992)<sup>(337)</sup>, la sélectivité familiale et l'indexation, l'analyse du système fiscal nous permet de conclure que la capacité contributive se présente, avant tout, comme un critère. Celui-ci peut être limitatif<sup>(338)</sup>, justificatif<sup>(339)</sup> ou procédural<sup>(340)</sup>. Bien que la Cour constitutionnelle l'ait récemment utilisé en lien avec le droit de propriété<sup>(341)</sup>, il est davantage lié au contrôle de l'égalité dans la loi<sup>(342)</sup>, pouvant jouer au cours de ses différents tests. Il peut même contribuer à l'annulation

<sup>(332)</sup> C.J.C.E., 14 février 1995, *Finanzamt Koeln-Altstadt c. Roland Schumacker*, C-279/93, § 33.

<sup>(333)</sup> La Cour a, en effet, déclaré que l'article 1 P-1 exprimait un standard commun européen en matière de protection du droit de propriété (C.J.C.E., 13 décembre 1979, *Liselotte Hauer c. Land Rheinland-Pfalz*, C-44/79, *Rec. C.J.C.E.*, § 20, concl. av. gén. F. Capotorti).

<sup>(334)</sup> Cette conception sociale se dégage notamment de la Constitution espagnole qui stipule en son article 33.2 que « la fonction sociale de ses droits [de propriété et d'héritage] délimitera leur contenu, conformément aux lois ». Voy. aussi l'article 42.2 de la Constitution italienne.

<sup>(335)</sup> *J.O.U.E.*, 26 octobre 2012.

<sup>(336)</sup> Le Conseil d'État et la Cour de cassation ont plusieurs fois rappelé que la progressivité d'un impôt n'avait pas en soi pour effet de le rendre contraire au principe d'égalité (Cass., 15 janvier 2004, R.G. n° F.02.0006.N, p. 2 ; Cass., 30 avril 1992, R.G. n° F.1138.F). Sur la progressivité de l'impôt, voy. G. THORIS, « Questions sur la progressivité », *Sociétal*, n° 33, 2001, pp. 28 à 31.

<sup>(337)</sup> Nous avons toutefois vu que depuis 2001, le législateur fiscal ne cherche plus à tenir compte de la capacité contributive des contribuables avec la quotité du revenu exemptée d'impôt, mais à assurer la neutralité à l'égard des choix de vie.

<sup>(338)</sup> En matière de politique incitative, la capacité contributive peut servir à faire le départ entre une taxe dissuasive et une taxe prohibitive (B. LOMBAERT et M. NIHOUL, « Tous les moyens sont-ils bons pour s'exonérer d'une taxe en matière d'immeubles abandonnés ? Politique fiscale, proportionnalité du taux, preuve de la publication d'un règlement et force majeure exonératoire », obs. sous Civ. Bruxelles, 16 janvier 2003, *Rev. dr. commun.*, 2003, p. 43).

<sup>(339)</sup> Dans le cadre de la faculté d'établir des régimes de faveurs prévue à l'article 172-2 de la Constitution, la capacité contributive peut justifier l'adoption de mesures particulières dérogatoires tant pour les personnes physiques que pour les sociétés.

<sup>(340)</sup> La capacité contributive du contribuable peut jouer comme motif pour accorder des facilités de paiement (question n° 97/714 de M. Schüttringer du 17 janvier 1997 (F), *Q.R.*, Chambre, 1997-1998, n° 79).

<sup>(341)</sup> Cour const., 30 mars 2010, n° 32/2010. Sur cet arrêt, voy. *infra*.

<sup>(342)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 15 janvier 2010, *a.s.b.l. F.E.D.I.S. et autres*, n° 199.529, p. 7 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, p. 6.

d'une taxe dans le cadre du contentieux de l'égalité<sup>(343)</sup> ou non<sup>(344)</sup>. C'est un objectif abstrait mais aussi une limite concrète. C'est un idéal mais aussi une réalité quantifiable (bien que ça le soit difficilement, surtout en raison de la mobilité croissante).

Si l'existence de ce principe ne fait pas de doute, sa valeur fait, par contre, l'objet de controverses<sup>(345)</sup>. Il est vrai que ce principe ne paraît pas contraignant pour le législateur car ce dernier l'instrumentalise plus qu'il ne le respecte<sup>(346)</sup>. Or, la capacité contributive, si principe juridique il y a, devrait constituer une contrainte pour l'État et non un motif qu'il invoque à sa guise<sup>(347)</sup>. Mais, pour que tel soit le cas, le principe de capacité contributive doit être inscrit expressément dans la Constitution et, ensuite, concrétisé et affiné par le législateur fiscal. On pourrait, par exemple, imaginer que figure une définition des éléments constitutifs de la capacité contributive au début de chaque législation fiscale spécifique, telle que le Code des impôts sur les revenus<sup>(348)</sup> ou le Code de la taxe sur la valeur ajoutée<sup>(349)</sup>. Reste à savoir encore si ce principe doit s'appliquer tant à l'imposition directe qu'à l'imposition indirecte, voire même encore à la parafiscalité. Les membres du gouvernement actuel<sup>(350)</sup> ne sont pas plus enclins à reconnaître sa juridicité. Ils n'y voient qu'une règle d'équité, tout au plus un principe politique. Seules les juridictions ont, en vérité, accepté de tirer des conséquences juridiques de ce principe, bien que le flou juridique qui

l'entoure les ait durant longtemps rebutées. Leur application de ce principe prend toutefois des airs de roulette russe, et renforce au final le flou juridique qui entoure ledit principe.

L'attitude des trois juridictions suprêmes quant au principe de capacité contributive n'est pas uniforme. Il découle néanmoins de l'analyse de leur jurisprudence une tendance commune à lier ce principe au principe d'égalité et au principe de proportionnalité qui en découle<sup>(351)</sup>. En outre, l'appréciation du juge, qu'il soit judiciaire, administratif ou constitutionnel, est relative, c'est-à-dire qu'elle se fait en fonction des autres contribuables soumis à la taxe et non au regard de la seule situation du requérant<sup>(352)</sup>.

Le Conseil d'État accepte, depuis 1967<sup>(353)</sup>, d'exercer un contrôle de l'impôt au regard du principe de capacité contributive. Il l'a même déjà fait en dehors du contentieux de l'égalité, autonomisant en réalité le principe de proportionnalité<sup>(354)</sup>. Dans ce cas, il se montre plus exigeant<sup>(355)</sup>. Le moyen est alors pris de « la violation du principe de proportionnalité et de l'excès de pouvoir ». Ce principe de proportionnalité est ensuite concrétisé par le principe de capacité contributive (contrôle général) et/ou la liberté de commerce et d'industrie (contrôle particulier)<sup>(356)</sup>. Ce principe reste toutefois, le plus souvent, associé au principe d'égalité fiscale<sup>(357)</sup>. On observe, par ailleurs, que le contrôle de l'impôt confiscatoire est parfois même initié par le Conseil d'État lui-même.

<sup>(343)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, pp. 8 et 9 (3<sup>e</sup> moyen) ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 15 février 2002, *s.a. B.P. Belgium*, n° 103.654, pp. 11 et 12 (2<sup>e</sup> moyen).

<sup>(344)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 17 mars 2003, *s.p.r.l. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, p. 6 (5<sup>e</sup> moyen) ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 5 octobre 2004, *s.p.r.l. Erivo*, n° 135.709, p. 3.

<sup>(345)</sup> Y. HOUGARDY, *op. cit.*, p. 142 ; X. PARENT, *op. cit.*, p. 22.

<sup>(346)</sup> X. PARENT, *op. cit.*, p. 22.

<sup>(347)</sup> P. VINOT, *op. cit.*, p. 37.

<sup>(348)</sup> Loi du 10 avril 1992 – Code des impôts sur les revenus, *M.B.*, 30 juillet 1992.

<sup>(349)</sup> Loi du 3 juillet 1969 – Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 17 juillet 1969.

<sup>(350)</sup> Voy. not. la réponse de M. Steven Vanackere à la question n° 69 de Mme Veerle Wouters du 30 décembre 2011 (F), *Q.R.*, Chambre, 2011-2012, 6 février 2012, p. 19.

<sup>(351)</sup> R. ANDERSEN et E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 26 à 29.

<sup>(352)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 17 mars 2003, *s.p.r.l. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, p. 6 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, p. 7. Voy. *contra* (le cas est isolé) l'arrêt *Bailly* (C.E., 12 avril 1989, *Bailly*, n° 32.370).

<sup>(353)</sup> C.E., 25 mai 1967, *s.a. Charbonnages d'Abbooz et Bonne-Foi-Hareng et consorts*, n° 12.405, *R.J.D.A.*, 1967, pp. 211 à 219.

<sup>(354)</sup> Voy. C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 17 mars 2003, *s.p.r.l. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, p. 6 (5<sup>e</sup> moyen) ; C.E., 8 février 1993, *Canon*, n° 41.914, *Rev. dr. commun.*, 1993, p. 238, obs. ANDERSEN, « À propos de l'égalité fiscale » ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, pp. 8 et 9 (3<sup>e</sup> moyen) ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 5 octobre 2004, *s.a. Nivadim*, n° 135.708, p. 12 (6<sup>e</sup> moyen) ; C.E. (6<sup>e</sup> ch.), 28 octobre 1994, *Auto-market*, n° 50.000, p. 6 (1<sup>er</sup> moyen, les requérants avaient apprécié le montant de la taxe en lien avec le principe d'égalité, mais le C.E. l'a analysé en dehors).

<sup>(355)</sup> Concrètement, le Conseil d'État exige que les requérants démontrent que le montant de la taxe, « chiffres et documents probants à l'appui » (R. ANDERSEN et E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 28), « serait hors de toute proportion avec la faculté contributive de l'ensemble des personnes qui y sont soumises » (C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 17 mars 2003, *s.p.r.l. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, p. 7), ce que les requérants n'arrivent pas à démontrer.

<sup>(356)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, pp. 8 et 9 (3<sup>e</sup> moyen) ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 17 mars 2003, *s.p.r.l. Outdoor Immobilière*, n° 117.110, pp. 6 et 7 (5<sup>e</sup> moyen) ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 5 octobre 2004, *s.p.r.l. Erivo*, n° 135.709, p. 3.

<sup>(357)</sup> Voy. not. C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 20 janvier 2009, *s.a. Mobistar*, n° 189.664, p. 6 (2<sup>e</sup> moyen) ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, p. 7 (2<sup>e</sup> moyen, 1<sup>re</sup> branche) ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 15 février 2002, *s.a. B.P. Belgium*, n° 103.654, pp. 11 et 12 (2<sup>e</sup> moyen) ; C.E. (6<sup>e</sup> ch.), 2 octobre 2001, *d'Aoust*, n° 99.385, pp. 6 à 8 ; C.E., arrêts *s.a. Charbonnages d'Abbooz et Bonne-Foi-Hareng et consorts*, n° 12.405, 25 mai 1967, *R.J.D.A.*, 1967, p. 211.

Ainsi, dans son arrêt *s.a. B.P. Belgium* du 15 février 2002<sup>(358)</sup>, celui-ci s'aventure « sur le terrain du contrôle du montant de l'impôt »<sup>(359)</sup>, alors que contester la pertinence du critère lui suffisait. Rappelons, de surcroît, que le Conseil d'État établit une distinction entre les taxes « prohibitives » et les taxes « dissuasives », seules les premières étant interdites. Si le Conseil d'État a formulé très clairement cette distinction dans deux arrêts rendus en 2004<sup>(360)</sup>, il semble lui préférer aujourd'hui une formulation plus implicite affirmant que « la liberté du commerce et de l'industrie [...] n'est pas illimitée et n'est en tout cas pas de nature à entraver le pouvoir qu'a l'autorité publique d'établir des taxes sur les activités économiques et commerciales. Même si la taxe litigieuse peut être regardée [...] comme ayant un caractère dissuasif [...], le principe de la liberté du commerce et de l'industrie n'est pas menacé lorsqu'il n'apparaît pas qu'elle entraverait au-delà du raisonnable l'activité »<sup>(361)</sup> en cause »<sup>(362)</sup>.

En conclusion, le Conseil d'État semble, au vu de sa jurisprudence, disposé à exercer un contrôle de l'impôt confiscatoire au regard du principe de capacité contributive. Cet enthousiasme doit cependant être tempéré. D'une part, son contrôle demeure très marginal. Dans son arrêt *Vandenplas* notamment, il rappelle qu'il ne peut annuler une taxe que s'il existe « une disproportion manifeste entre la taxe établie et les facultés contributives de toutes les personnes soumises à la taxe »<sup>(363)</sup>. Ce contrôle est encore davantage marginal lorsque le principe de capacité contributive est apprécié en dehors du principe d'égalité. Ainsi, dans l'arrêt *s.a. Nivadim*, celui-ci es-

time qu'« en ce qui concerne le montant forfaitaire de la taxe qualifié par les requérantes de "totalelement disproportionné par rapport à la nature et aux caractéristiques propres des logements visés", [il] ne pourrait, sans se faire juge de l'opportunité de la taxe litigieuse, avoir égard à la justification économique de celle-ci ou à la capacité contributive des propriétaires redevables de la taxe »<sup>(364)</sup>. D'autre part, la jurisprudence du Conseil d'État ne vaut qu'à l'égard des actes réglementaires et, qui plus est, celui-ci ne s'est prononcé qu'à l'égard de règlements communaux. C'est sans doute pour cela qu'il est plus audacieux que la Cour constitutionnelle. Or, l'enjeu est bel et bien d'exercer un contrôle des normes de valeur législative. Celles-ci demeurent les plus attentatoires aux libertés fondamentales et ont, en outre, bénéficié durant longtemps d'une « impunité de fait » en Belgique<sup>(365)</sup>.

La Cour de cassation, de son côté, a laissé penser que le principe de capacité contributive n'existait pas en Belgique ni pour les personnes physiques<sup>(366)</sup>, ni pour les entreprises<sup>(367)</sup>. Elle s'est, depuis lors, prononcée sur une taxe jugée excessive par les redevables, mais toujours en lien avec le principe d'égalité et sans se référer expressément à la capacité contributive des redevables<sup>(368)</sup>. Elle a, par ailleurs, déjà jugé que le taux d'accroissement d'un impôt était excessif, mais pas sur la base de la capacité contributive de l'assujéti, mais au regard de la nature et de la gravité de l'infraction<sup>(369)</sup>. En outre, notons que ce n'est pas le taux d'accroissement prévu par le législateur qui a été sanctionné, mais celui appliqué par l'administration. S'il arrive à la Cour de

<sup>(358)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 15 février 2002, *s.a. B.P. Belgium*, n° 103.654, spéc. pp. 11 et 12. Cet arrêt porte sur l'annulation d'une taxe provinciale sur les appareils distributeurs automatiques de carburants. Le Conseil d'État a conclu à une double discrimination : d'une part, entre les appareils dits « multipro » en libre service et les appareils qui ne sont pas en libre service, et d'autre part, entre les appareils dits « multipro » en libre service et les appareils en libre service qui ne sont pas considérés comme « multipro ».

<sup>(359)</sup> R. ANDERSEN et E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 27.

<sup>(360)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, p. 7 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 5 octobre 2004, *s.p.r.l. Erivo*, n° 135.709, p. 4.

<sup>(361)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 20 janvier 2009, *s.a. Mobistar*, n° 189.664 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 13 mai 2009, *s.a. Mediapub*, n° 193.249 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 27 mai 2009, *a.s.b.l. F.E.D.I.S. et s.a. GIB IMMO*, n° 193.580 ; C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 5 octobre 2004, *s.p.r.l. Erivo*, n° 135.709, p. 4.

<sup>(362)</sup> La Cour constitutionnelle, de son côté, déclare que « la liberté de commerce et d'industrie, qui est l'un des aspects de la liberté individuelle, ne peut pas être conçue comme une liberté absolue. Elle ne fait pas obstacle à ce que la loi règle l'activité économique des personnes et des entreprises. Le législateur ne violerait la liberté de commerce et d'industrie que s'il limitait celle-ci sans qu'existe une quelconque nécessité pour ce faire ou si cette limitation était manifestement disproportionnée au but poursuivi » (Cour const., 13 juillet 2001, n° 100/2001, B.19.2.).

<sup>(363)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, p. 7 (2<sup>e</sup> moyen, 1<sup>re</sup> branche).

<sup>(364)</sup> C.E. (15<sup>e</sup> ch.), 5 octobre 2004, *s.a. Nivadim*, n° 135.708, p. 12 (5<sup>e</sup> moyen). Cet arrêt porte sur l'annulation d'une taxe « sur les kots ».

<sup>(365)</sup> V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux... », *op. cit.*, p. 524.

<sup>(366)</sup> Ce refus est tiré, d'après Marc Bourgeois et Edoardo Traversa (M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 1592) d'un arrêt rendu par la Cour de cassation le 30 avril 1992 (R.G. n° F.1138.F).

<sup>(367)</sup> Cass., 29 janvier 1988, *Pas.*, 1989, I, n° 329. La Cour de cassation l'a assez étrangement rejeté « sur la base de la réalité économique de l'entreprise ».

<sup>(368)</sup> Cass., 29 mars 2001, R.G. n° F.99.0077.F, pp. 6 et 7.

<sup>(369)</sup> Cass., 29 septembre 1997, R.G. n° F.96.0082F.

cassation de se référer au principe de capacité contributive, c'est pour rappeler qu'elle ne constitue pas à elle seule un motif susceptible de justifier une différence de traitement<sup>(370)</sup>. En outre, rappelons qu'à l'instar de la Cour constitutionnelle, elle a toujours refusé l'assimilation entre expropriation et impôt. Le terrain offert par la jurisprudence de la Cour de cassation n'est, en conséquent, pas très fertile à la mise en place d'un contrôle de l'impôt confiscatoire.

Il arrive, malgré tout, aux juges judiciaires de tenir compte de ce principe<sup>(371)</sup>. La cour d'appel de Bruxelles a même qualifié le montant d'un impôt qu'elle jugeait exorbitant au regard de la nature de l'assiette, de « pseudo-expropriation »<sup>(372)</sup>, analysant de la sorte clairement l'impôt sous l'angle du droit de propriété et du principe de capacité contributive.

La Cour constitutionnelle, quant à elle, n'a pris en compte expressément la capacité contributive que dans trois arrêts rendus il y a plus de dix ans<sup>(373)</sup>. Dans ses arrêts plus récents, elle n'en a pris compte qu'implicitement<sup>(374)</sup>, sans doute attentive à l'évolution observée dans le C.I.R. Comme nous l'avons déjà mentionné, le législateur fiscal a, en effet, décidé, dans ce domaine, en ce qui concerne la quotité exemptée d'impôt, de ne plus tenir compte de la capacité contributive des contribuables, mais d'assurer la neutralité à l'égard des modes de vie<sup>(375)</sup>. Lorsque la Cour tient compte du principe de capacité contributive, elle l'associe systématiquement au principe d'égalité fiscale et au principe de proportionnalité qui en découle. Dans un arrêt récent qui n'a pas eu le retentissement auquel on aurait pu s'attendre<sup>(376)</sup>, elle semble toutefois remettre en cause cette jurisprudence pourtant bien installée. Elle y a délaissé le principe d'égalité fiscale pour le droit de propriété en lien (implicite) avec le principe de capacité contributive<sup>(377)</sup>. Cet arrêt, rendu le 30 mars 2010,

mérite que nous nous y arrêtions quelques instants, car c'est la première fois que la Cour accepte de contrôler l'impôt au regard de l'article 16 de la Constitution. Elle accepte ainsi d'intégrer l'impôt dans le champ d'application de l'article 16 de la Constitution alors que cet article a toujours été strictement appliqué aux seules privations de propriété. C'est aussi la première fois qu'elle a à juger d'un impôt confiscatoire à l'égard de sociétés, et non pas à l'égard de personnes physiques, comme dans l'arrêt n° 107/2005 analysé ci-dessus. Le recours en annulation portait sur l'article 65 de la loi-programme du 22 décembre 2008, qui modifiant l'article 14 de loi du 11 avril 2003, établit au profit de l'État une contribution de répartition à charge des exploitants nucléaires et de toute autre société détenant une part de la production industrielle d'électricité par fission de combustibles nucléaires<sup>(378)</sup>. Ces exploitants et sociétés sont définis par la loi du 11 avril 2003. Le montant global de cette contribution, pour l'année 2008, est fixé à 250 millions d'euros. Le montant de la contribution individuelle est établi au prorata des quotes-parts de ces exploitants et sociétés dans la production industrielle d'électricité par fission de combustibles nucléaires et ce pour la dernière année civile écoulée. Cette contribution doit être payée à la société de provisionnement nucléaire, soit la s.a. Synatom, qui figure parmi les requérants.

La Cour constitutionnelle statue, entre autres, sur la compatibilité, avec l'article 16 de la Constitution – lu isolément ou en combinaison avec l'article 1 P-1 – de l'article 65 de la loi-programme du 22 décembre 2008, en ce que le montant de la contribution globale de répartition et le montant des contributions individuelles « seraient fixés de manière arbitraire et porteraient une atteinte déraisonnable à la situation patrimoniale individuelle de chacun des

<sup>(370)</sup> Cass., 21 février 2013, R.G. n° C.12.0117.F, p. 14.

<sup>(371)</sup> Liège, 3 janvier 2001, *F.J.F.*, 2001, p. 31 ; Liège, 20 juin 2001, *F.J.F.*, 2002, p. 1 ; Mons, 10 février 2004, *F.J.F.*, 2004, p. 181 ; Civ. Bruxelles, 13 juin 2002, *F.J.F.*, 2003, p. 329 ; Gand, 31 mai 2011, *F.J.F.*, 2012, p. 179 ; Civ. Bruges, 29 juin 2009, *L.R.B.*, 2009, liv. 4, p. 274 ; C. trav. Bruxelles (10<sup>e</sup> ch.), 23 mai 2013, *J.T.T.*, n° 1164, 20/2013.

<sup>(372)</sup> Bruxelles (6<sup>e</sup> ch.), 31 mai 2002, *T.F.R.*, 2003, liv. 242, p. 509.

<sup>(373)</sup> Cour const., 21 novembre 1991, n° 34/91, 2.B.5. ; 14 juillet 1997, n° 43/97, B.7. ; 6 novembre 2001, n° 140/2001, B.4.

<sup>(374)</sup> Voy. not. Cour const., 20 juin 2005, n° 107/2005. Dans cet arrêt, la Cour se garde bien de reconnaître l'obligation de respecter la capacité contributive, et ce malgré les sollicitations des requérants. En outre, elle exerce son contrôle, une fois encore, au regard du principe d'égalité fiscale et non au regard du droit de propriété. Enfin, elle se laisse maladroitement tenter, comme nous l'avons vu, par la technique du plafond. Sur cet arrêt, voy. *supra*, partie II, point A., 3., a.

<sup>(375)</sup> La Cour rappelle cette évolution dans son arrêt du 14 mai 2003, n° 63/2003 aux points B.4.1 et B.6. Voy. égal. Cour const., 2 avril 2009, n° 65/2009, B.3.1 ; 9 juillet 2013, n° 100/2013, B.7.2.

<sup>(376)</sup> Pour une référence à cet arrêt (la seule à notre connaissance), voy. F. STEVENART MEEÛS, « Réflexions mineures (et non "minables") sur un sujet d'actualité fiscale majeure : le contrôle juridictionnel des impôts dits confiscatoires », 14 mars 2013, disponible sur [www.justice-en-ligne.be](http://www.justice-en-ligne.be).

<sup>(377)</sup> Cour const., 30 mars 2010, n° 32/2010.

<sup>(378)</sup> Cette contribution se justifie par le fait que l'exploitation nucléaire engendre directement ou indirectement des dépenses et des investissements de la part de l'État. Il n'est pas souhaitable que ces dépenses soient supportées par le consommateur, mais est davantage justifié que ce soient les producteurs d'électricité nucléaire belges qui interviennent dans ces coûts. Le principe du « pollueur-payeur » vient appuyer cette décision du législateur.

contribuables ». La Cour reconnaît que les garanties contenues par l'article 1 P-1 forment un « ensemble indissociable » avec celles inscrites dans l'article 16 de la Constitution et dès lors, s'appuie sur la jurisprudence précitée (voy. *supra*, partie I) développée par la Cour de Strasbourg. Admettant qu'« un impôt constitue, en principe, une ingérence dans le droit au respect des biens »<sup>(379)</sup>, la Cour rappelle l'exigence posée par la Cour de Strasbourg de respecter un « juste équilibre entre l'intérêt général et l'intérêt individuel ». Cet équilibre, elle l'apprécie précisément au regard du principe de capacité contributive, bien que ça ne le soit qu'implicitement. La Cour estime, en effet, que le législateur a pu juger dérisoire le montant global de contribution de répartition « en regard des profits considérables engendrés par la production d'électricité nucléaire » en raison de l'amortissement accéléré des centrales nucléaires et dont n'a pu bénéficier le consommateur final »<sup>(380)</sup>. Quant au montant des contributions individuelles, la Cour estime qu'il n'a pas été fixé de manière arbitraire, « puisqu'il est fonction de la part de chaque contribuable dans la production industrielle d'électricité par fission de combustibles nucléaires »<sup>(381)</sup>. Certes, un autre critère est intervenu dans le jugement opéré par la Cour, c'est celui de la responsabilité des assujettis dans la dégradation du parc des unités de production d'énergie électrique, mais celui-ci n'est que secondaire. En effet, l'élément déterminant est que le montant de la contribution est dérisoire au regard des profits engendrés par le secteur de l'énergie nucléaire. Il va de soi que la contribution de répartition aurait été jugée exorbitante et donc inconstitutionnelle si le secteur de l'énergie nucléaire était un secteur en difficulté car elle aurait, dans ce cas, porté atteinte à leur situation financière. En outre, la responsabilité des assujettis dans la dégradation du parc des unités de production d'énergie électrique et leur prise de participation dans la production industrielle d'électricité sont deux critères qui conditionnent la quantité de profits

qu'ils engendrent. Mais la Cour ne pouvait fonder sa décision sur ces seuls critères car elle aurait alors confondu droit fiscal et droit de la responsabilité. Or, ainsi que nous avons plusieurs fois insisté, on se doit de garder séparé le domaine de l'impôt de celui de la responsabilité, et en particulier de la responsabilité pénale. La consécration constitutionnelle de la capacité contributive participe à cet impératif. De surcroît, le critère des profits se concilie avec le principe du pollueur-payeur, la société devant payer à proportion de ce qu'elle retire en polluant.

Appliquant, pour la première fois à notre connaissance, la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme quant à l'impôt confiscatoire, la Cour constitutionnelle conclut que « les dispositions attaquées ne font pas peser sur les redevables de la contribution de répartition une charge excessive et ne portent pas fondamentalement atteinte à leur situation financière, de sorte que le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles du droit au respect de ses biens n'est pas rompu »<sup>(382)</sup>. Cet arrêt apporte sans conteste une seconde pierre à l'édification d'un contrôle juridictionnel de l'impôt confiscatoire entrepris par l'arrêt n° 107/2005. Mais ces deux arrêts demeurent trop ponctuels pour fonder une règle jurisprudentielle à laquelle on pourrait se référer à l'avenir.

Enfin, la Cour constitutionnelle semble moins catégorique que le Conseil d'État vis-à-vis de l'exclusion des taxes prohibitives. Elle a, en effet, soutenu, à plusieurs reprises, qu'une taxe dissuasive pouvait par son montant particulièrement important avoir un « effet prohibitif »<sup>(383)</sup>, mais c'était dans une matière particulière, celle de l'environnement<sup>(384)</sup>, et plus particulièrement celle des écotaxes. Lorsqu'en 2008, la Cour a dû se prononcer sur la cotisation environnementale<sup>(385)</sup> perçue sur les feuilles d'aluminium, elle a d'ailleurs préféré ne pas utiliser l'adjectif « prohibitif »<sup>(386)</sup>. Celui-ci peut, en effet, prêter à confusion et laisser penser que la Cour admettrait qu'un impôt puisse empêcher une activité économique particulière

<sup>(379)</sup> Cour const., 30 mars 2010, n° 32/2010, B.13.2.2.

<sup>(380)</sup> *Ibidem*, B.13.3.1.

<sup>(381)</sup> *Ibidem*, B.13.3.2.

<sup>(382)</sup> Cour const., 30 mars 2010, n° 32/2010, B.13.2.2.

<sup>(383)</sup> Cour const., 27 janvier 1994, n° 11/94, B.4.2. ; 2 février 1995, n° 5/95, B.17. ; 2 février 1995, n° 7/95, B.3.11.

<sup>(384)</sup> La Cour rappelle que des sacrifices peuvent être imposés, dans cette matière, aux opérateurs économiques par le législateur (Cour const., 17 juillet 2008, n° 108/2008, B.5. Voy. aussi Cour const., 2 février 1995, n° 4/95, B.10 ; n° 6/95, B.2.6 ; n° 8/95, B.8. ; n° 9/95, B.4.5 ; n° 10/95 ; B.3.3).

<sup>(385)</sup> L'écotaxe est définie comme une « taxe assimilée aux accises, frappant un produit mis à la consommation en raison des nuisances écologiques qu'il est réputé générer » (article 369, 1°, de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État) et la cotisation environnementale, qui est un type d'écotaxe, comme une « taxe assimilée à une accise, perçue notamment en raison des émissions de CO<sub>2</sub> produites lors de la fabrication du produit soumis à la taxe » (article 369, 20° de la même loi). Certaines écotaxes ont disparu, mais la cotisation environnementale, à côté de la cotisation d'emballage, fut maintenue.

<sup>(386)</sup> Cour const., 17 juillet 2008, n° 108/2008, B.5.

et, dès lors, déroger à la liberté de commerce et d'industrie. Or, tel n'est pas le cas. Quand la Cour admet qu'un taux puisse avoir un effet prohibitif, cela signifie qu'il peut aboutir à la disparition du marché du produit auquel il s'applique, ce qui est tout à fait admissible puisque l'objectif de l'écotaxe est d'orienter le comportement des contribuables vers l'achat de produits moins nuisibles à l'environnement (produits de substitution). On relève, par ailleurs, que la Cour constitutionnelle a, d'une certaine manière, admis également qu'une taxe puisse revêtir un caractère prohibitif dans une autre matière, celle des « commissions secrètes ». Ces commissions se voient frapper d'une cotisation spéciale dont l'objectif est « qu'aucune société n'ait encore intérêt à ne plus justifier de tels montants selon les formalités légales (*Doc. parl.*, Chambre, 1979-1980, n° 323/1). La cotisation spéciale a donc un caractère dissuasif »<sup>(387)</sup>, et même prohibitif, puisque l'objectif est clairement d'empêcher le comportement jugé nuisible. La Cour évite néanmoins ici le qualificatif, préférant déclarer que l'objectif poursuivi par cette cotisation est de « décourager » la pratique des commissions secrètes afin de combattre la fraude.

Il est vrai, cependant, que tant en matière environnementale qu'en matière de commissions secrètes, le contribuable conserve la liberté d'utiliser le produit ou d'adopter le comportement que le législateur souhaite voir disparaître. On peut dès lors penser que la Cour refuserait l'impôt s'il supprimait cette part de liberté, et dès lors rejoindrait la position du Conseil d'État quant à la prohibition des taxes prohibitives. Quoi qu'il en soit, liberté ou non, la taxe en question ne respecte pas la capacité contributive du contribuable. Enfin, rappelons que la Cour constitutionnelle admet qu'un impôt puisse être punitif<sup>(388)</sup> ou répressif<sup>(389)</sup>, et donc se confondre avec la peine régie par le droit pénal, ce qui nous semble dangereux pour les raisons énoncées *supra*.

Au terme de cette analyse de la jurisprudence, il faut malgré tout avouer qu'on s'exprime davantage sur le ton de la supposition que de l'affirmation. Certes, les juridictions belges prennent en compte, de plus en plus fréquemment, le principe de capacité contributive, mais elles estiment, explicitement ou non, que cette prise en considération par le législateur n'est qu'un choix de politique fiscale qui relève, en conséquence, de sa marge d'appréciation et qui, dès lors, ne peut faire l'objet que d'un contrôle marginal de la part des juridictions. Le législateur belge serait libre, en l'absence d'une disposition légale expresse, de respecter ou non la capacité contributive des contribuables dans les décisions qu'il adopte ; et le cas échéant, seule l'erreur manifeste d'appréciation ne serait sanctionnée.

L'évolution est toutefois en marche. Celle-ci a été initiée par le Conseil d'État en 1967 et est aujourd'hui poursuivie par la Cour constitutionnelle<sup>(390)</sup>. Si les deux arrêts analysés sont ponctuels et ne suffisent pas à fonder une règle jurisprudentielle certaine, ils témoignent néanmoins de la volonté de lutter contre les impositions excessives. Cette volonté se traduit par la prise en compte réitérée de la capacité contributive, par l'exercice d'un contrôle du taux de l'impôt au regard du principe d'égalité et enfin, par l'extension du champ d'application de l'article 16 de la Constitution à l'impôt. Sur ce point, c'est l'arrêt n° 32/2010 qui est sans conteste le plus manifeste, mais il convient de rappeler que la Cour avait déjà marqué sa volonté d'extension quelques années auparavant, quoique ce fût en dehors de la matière fiscale<sup>(391)</sup>, sans doute influencée par la jurisprudence de la Cour de Strasbourg<sup>(392)</sup>. Cette dernière, ainsi que la C.J.U.E., n'est pas insensible au principe de capacité contributive, comme nous l'avons vu au point précédent.

L'objet de cette seconde partie était d'analyser les conséquences juridiques du principe de capacité

<sup>(387)</sup> Cour const., 5 mai 2004, n° 72/2004, B.2.2. Voy. aussi Cour const., 19 février 2003, n° 28/2003, B.2.2 ; Cour const., 11 janvier 2007, n° 3/2007, B.4.1 ; Cour const., 6 avril 2000, n° 44/2000, B.5.

<sup>(388)</sup> Cour const., 22 juin 2005, n° 107/2005, B.15.4 ; 6 avril 2000, n° 44/2000, B.5.

<sup>(389)</sup> Cour const., 23 avril 1992, n° 31/92, 6.A.5.3. et 6.B.5. L'impôt litigieux visait, par son taux, à décourager l'utilisation de certains appareils automatiques de divertissement.

<sup>(390)</sup> Dans cette évolution, mais en dehors de l'appréciation du montant de l'impôt, la Cour constitutionnelle a jugé récemment que la différence de traitement qui résulte du régime transitoire instauré en vue de supprimer la réduction d'impôt octroyée pour les investissements dans des « habitations basse énergie », des habitations passives et des « habitations zéro énergie » « faisait peser une charge excessive sur les contribuables exclus de la mesure transitoire » (Cour const., 8 mai 2013, n° 63/2013, B.8.1.).

<sup>(391)</sup> Celle-ci avait affirmé, que « ce ne sont pas seulement les restrictions au droit de propriété s'assimilant à une expropriation, mais également les réglementations injustifiées de l'usage de la propriété qui sont régies par la protection inscrite à l'article 16 de la Constitution, combiné avec l'article 1 P-1 » (Cour const., 28 février 2008, n° 29/2008, B.12.). Voy. aussi Cour const., 3 mai 2006, n° 67/2006, B.10. Michel Pâques et Cécile Vercheval estiment néanmoins que ces deux arrêts ne peuvent être considérés comme des arrêts de principe (M. PÂQUES et C. VERCHEVAL, *op. cit.*, p. 794).

<sup>(392)</sup> La Cour de Strasbourg tend à étendre le concept de propriété à celui plus large de « patrimoine », entendu comme « l'ensemble des intérêts découlant de rapports à contenu économique qu'une personne a pu effectivement et licitement acquérir » (L. CONDORELLI, *op. cit.*, pp. 975 et 979).

contributive, en particulier dans ses relations avec le contrôle de l'impôt confiscatoire. Il apparaît que la valeur juridique du principe de capacité contributive diffère selon le type de pouvoir envisagé. Le pouvoir judiciaire tient compte, de plus en plus fréquemment, de ce principe, mais on ne peut lui conférer aucune force contraignante, cette prise en compte étant le plus souvent implicite et aucun arrêt de principe n'étant à afficher du côté de la gardienne de la Constitution. Toutefois, si, dans la lancée de l'arrêt n° 32/2010, la Cour constitutionnelle devait étendre le champ d'application de l'article 16 de la Constitution par une interprétation conciliante avec l'article 1 P-1, on pourrait bien voir apparaître un contrôle de l'impôt réalisé sur la base du principe de capacité contributive, fondé sur l'article 16 de la Constitution lu en combinaison avec l'article 1 P-1. Mais on en est là qu'à des suppositions. Le pouvoir législatif, de son côté, utilise le principe comme bon lui semble, le rangeant parmi les objectifs de politique fiscale à ressortir quand le besoin se fait sentir. Quoi qu'il en soit, il oriente clairement ses décisions et la prise en compte récurrente dont il fait preuve laisse penser que ce principe présente une « certaine » valeur. Enfin, le pouvoir exécutif, au vu des déclarations de ses représentants, ne semble pas lui reconnaître une autre valeur qu'une valeur politique.

En 2014, aucune valeur juridique n'est dès lors reconnue au principe de capacité contributive en Belgique. Or, l'édification du principe de capacité contributive au rang de critère de contrôle de l'impôt confiscatoire implique qu'il ait une valeur contraignante avérée à l'égard des trois pouvoirs. À l'égard du pouvoir judiciaire bien sûr, auteur du contrôle. Mais aussi à l'égard du pouvoir législatif, puisque ce principe, intrinsèquement lié au principe d'égalité et au droit de propriété, en réalise le trait d'union, lequel doit se traduire dans la législation. Enfin, le principe s'imposerait naturellement à l'égard du pouvoir exécutif, puisque la compétence de celui-ci en matière fiscale résulte d'une délégation du pouvoir législatif. Dès lors, le contrôle de l'impôt confiscatoire requiert que les trois pouvoirs soient liés par le principe de capacité contributive, ce qui implique qu'il soit consacré dans la Constitution, laquelle constitue, entre autres, la charte des droits fondamentaux reconnus dans un État<sup>(393)</sup>. Ensuite, il reviendra au législateur de clarifier son contenu à l'égard de chaque législation fiscale.

## Conclusion

Si les deux derniers siècles ont, sans conteste, fait passer la justice fiscale de la légende à la réalité, elle n'en est pas pour autant devenue un acquis immuable. Sa recherche est, en effet, « une quête inépuisable. Aucun État n'est jamais parvenu à découvrir la pierre philosophale. Ceci n'empêche néanmoins pas, mais au contraire requiert, que périodiquement les choix les plus importants soient réexaminés, notamment à la lumière des changements sociologiques et économiques »<sup>(394)</sup>. L'État de droit commande de questionner sans cesse l'impôt. Celui-ci est inéluctable. « Dans la vie, on est certain de deux choses : la mort et les taxes », s'exclamait Benjamin Franklin il y a près de trois siècles. Mais à la différence de la mort, de la maladie ou de la vieillesse, l'impôt n'est pas une fatalité. Sa justice ne dépend que de nous.

L'objet de cette étude était de questionner un principe étroitement associé à l'impôt : le principe de capacité contributive, au regard plus spécifiquement du rôle qu'il joue dans le contrôle de l'impôt, essentiellement devant la Cour constitutionnelle. La thèse que nous défendons est que le principe de capacité contributive institue, en matière fiscale, un trait d'union entre le principe d'égalité et le droit de propriété. Nous avons vu que cette connexion était assez intuitive et qu'elle se traduisait juridiquement à l'égard du principe d'égalité au travers du taux progressif de l'I.P.P.<sup>(395)</sup>. Ce trait d'union conceptuel emporte des conséquences pratiques : le principe de capacité contributive permet de concrétiser le principe de proportionnalité tiré du principe d'égalité fiscale et du droit de propriété. En ce sens, le principe de capacité contributive constitue donc la mesure du contrôle de l'impôt confiscatoire, contrôle qui, pour rappel, consiste à contrôler le taux ou le montant de l'impôt au regard du principe de proportionnalité.

Aussi séduisante soit cette thèse, l'impact du principe de capacité contributive reste toutefois très limité en l'absence d'un fondement juridique exprès. Cette lacune est néanmoins insuffisante à justifier les heurs et malheurs du contrôle de son respect en Belgique. Le coup d'œil jeté à l'étranger nous a, en effet, permis de prendre conscience de l'importance du rôle joué par la jurisprudence. Au final, ce qui compte ce n'est pas le cadre constitutionnel mais bien le rôle joué par le juge, et spécialement par la juridiction constitutionnelle suprême ; quoique l'idéal reste, bien sûr, d'insti-

<sup>(393)</sup> Plus encore, il y aurait un sens – mais ce point devrait être encore analysé – à reconnaître un « droit fondamental au respect de la capacité contributive ». Voy. *supra*, partie II, point B.

<sup>(394)</sup> M. DE WOLF, *op. cit.*, p. 134.

<sup>(395)</sup> En Espagne, cette connexion se traduit aussi juridiquement vis-à-vis du droit de propriété. Voy. l'article 31.1 de la Constitution espagnole.

tuer une base constitutionnelle claire en la matière. En Belgique, la Cour constitutionnelle est bien loin de l'activisme de la Cour constitutionnelle fédérale allemande<sup>(396)</sup>, même si des avancées sont visibles, relevons-le. Consciente de sa jeunesse et soucieuse de ses bonnes relations avec les deux autres juridictions suprêmes de ce pays, elle a durant longtemps penché vers une tempérance discutable. Mais il est temps<sup>(397)</sup> que la Cour constitutionnelle belge prenne la mesure de son pouvoir et assure pleinement son rôle de gardienne de la Constitution et des droits fondamentaux qui y sont reconnus. Pour qu'elle puisse exercer ce rôle, il faut repenser la séparation des pouvoirs, sans la dénaturer, dans le sens d'une plus grande collaboration entre les différents pouvoirs. La Cour ne peut laisser le principe de capacité contributive au rang de principe politique. L'intégration de considérations sociales dans notre ordre juridique, dont l'article 23 de la Constitution constitue la reconnaissance ultime, emporte avec elle des conséquences fiscales dont la prise en compte de la capacité contributive est la principale<sup>(398)</sup>. La pénétration de ces considérations sociales est, en outre, aujourd'hui imposée par le droit de l'Union européenne<sup>(399)</sup>. Ces valeurs défendues par l'Union européenne sont censées être communes aux

États membres et pourraient jouer un rôle dans une éventuelle harmonisation fiscale future. En outre, la tendance libérale assignée traditionnellement à la Constitution belge ne peut sérieusement pas être opposée au principe de capacité contributive car celui-ci, comme nous l'avons vu, réconcilie les deux tendances en termes de justice fiscale<sup>(400)</sup>.

La justice fiscale est au cœur du contrôle de l'impôt confiscatoire sur la base du principe de capacité contributive. Mais d'autres raisons viennent encore appuyer la nécessité de son instauration. Tout d'abord, nous avons vu que l'impôt confiscatoire constituait une pénalité non entourée des garanties pénales<sup>(401)</sup>. Par ailleurs, il prive l'administration fiscale de matière imposable car il la détruit en allant au-delà des revenus disponibles. Enfin, on sait que « trop d'impôts tue l'impôt ». Plus l'impôt augmentera, plus il paraîtra « légitime » au contribuable, personne physique ou entreprise, de frauder ; et plus les recettes fiscales escomptées se volatiliseront<sup>(402)</sup>.

Mais plus encore que la légitimité et l'effectivité d'un système fiscal, ce que l'impôt confiscatoire interpelle directement, c'est notre liberté.

<sup>(396)</sup> La Cour constitutionnelle belge doit cependant compiler avec un contexte différent de celui dont doit tenir compte la Cour de Karlsruhe. La Belgique se caractérise par une économie de transit en raison de sa petitesse, par une pression fiscale très élevée et par un service de sécurité sociale très développé. Ces éléments, ajoutés au contexte de concurrence fiscale internationale, viennent réduire la marge de manœuvre du législateur fiscal, et cela, la Cour constitutionnelle en est tout à fait consciente. Notons que cette concurrence fiscale est censée réduire la pression fiscale et donc rendre inutile un contrôle de l'impôt confiscatoire. On observe toutefois que cette pression se réduit de manière inégalitaire et que la fiscalité des revenus du travail ne fait que croître de telle sorte que le contrôle de l'impôt confiscatoire conserve tout son intérêt.

<sup>(397)</sup> Cela fait désormais dix ans que la Cour exerce pleinement son rôle de gardienne des droits fondamentaux. Jusqu'en 2003, la Cour constitutionnelle n'était, en effet, compétente, qu'à l'égard des articles 10, 11 et 24 de la Constitution. Désormais, elle est compétente pour tous les droits fondamentaux reconnus dans le Titre II de la Constitution, ainsi que dans les articles 170, 172 et 191.

<sup>(398)</sup> Notons toutefois que l'article 23 de la Constitution n'a pas d'effet direct : la loi, le décret et l'ordonnance déterminent les conditions de son exercice. Voy. not. sur cet article, M. VERDUSSEN et N. BONBLED (dir.), *op. cit.*, pp. 1295 à 1530.

<sup>(399)</sup> La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne consacre, en effet, en son premier article la dignité humaine. Ce droit fonde dans les États abordés, une conception sociale de l'État. Cette conception est, en réalité, aujourd'hui partagée par tous les États modernes, sociaux pour certains, sociaux-libéraux pour d'autres. Par ailleurs, un chapitre entier (IV) est consacré à la solidarité, valeur également défendue dans le préambule de la Charte. Cette solidarité n'est toutefois pas mise en lien avec la matière fiscale. Nous observons, en revanche, que l'impôt n'apparaît pas expressément en tant que dérogation au droit de propriété consacré à l'article 17, bien que la formulation de celui-ci s'inspire fortement de l'article 1 P-1. Relique de la souveraineté à laquelle les États membres ont, en partie, renoncé, l'impôt reste une matière très sensible sur laquelle le consensus est difficile, et, il nous semble, n'est pas vraiment recherché. En outre, l'article 17 interroge également en ce qu'il dispose que « toute personne a le droit de jouir de la propriété des biens qu'elle a acquis légalement » : les biens acquis sont-ils protégés par le droit de propriété avant ou après perception de l'impôt ?

<sup>(400)</sup> Le principe de capacité contributive, principe « à orientation sociale », n'est en rien inconciliable avec l'idéologie libérale, puisqu'il garantit le droit de propriété individuelle des contribuables, droit libéral par excellence, et qu'il préserve la matière imposable, constitutif du pouvoir d'achat, et dès lors essentielle à la santé de l'économie.

<sup>(401)</sup> P.-M. GAUDEMET, *op. cit.*, p. 806.

<sup>(402)</sup> L'exposé des motifs du projet de loi du 20 novembre 1962, qui a réformé le système d'imposition des revenus en Belgique, rappelle ce risque, précisant qu'« au-delà d'un certain niveau, la charge fiscale ou bien stérilise l'effort et favorise invinciblement la fraude ou enfin provoque une translation de l'impôt dans les prix de revient, autant de réactions qui feraient échec soit à la mise en œuvre d'une meilleure répartition de la charge fiscale, soit à la volonté d'assurer l'expansion de l'économie » (*Pasinomie*, 1962, pp. 1316 et 1317). Voy. aussi sur le lien entre fraude et pression fiscale excessive, M. ANSIAUX, *op. cit.*, p. 523. Notons que la répression de la fraude n'est pas suffisamment énergique en Belgique, selon le président de la CTIF (Cellule de traitement des informations financières), Jean-Claude Delepière. Celui-ci a déclaré, en octobre dernier, dans le journal *De Morgen*, que le monde politique belge ne faisait pas grand-chose, ne prenant pas conscience de l'urgence de sa lutte. « Interview du 26 octobre 2013 », in de krant *De Morgen*. Voy. aussi D. SOENENS, « Top man antiwitwascel: "Politieklaat fraudeurs hun gang gaan" », 26 octobre 2013, <http://www.demorgen.be/>.