

Accueil > Jurisprudence > Chambre commerciale, financière et économique > Arrêt n°409 du 12 mai 2021 (20-14.596) - Cour de cassation - Chambre commerciale, financière et économique-ECLI:FR:CCAS:2021:CO00409

# Arrêt n°409 du 12 mai 2021 (20-14.596) - Cour de cassation - Chambre commerciale, financière et économique

## -ECLI:FR:CCAS:2021:CO00409

### Impôts et taxes

Rejet

Demandeur(s) : M. A... X...

Défendeur(s) : Le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris et autre

### Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Versailles, 21 janvier 2020), M. X... s'est acquitté, au titre de l'année 2012, de la contribution exceptionnelle sur la fortune (CEF) instituée par l'article 4 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012. Contestant la conformité de cette contribution avec les dispositions de l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en raison de son caractère rétroactif et de l'absence de tout dispositif de plafonnement, il en a demandé le remboursement. Après rejet de sa réclamation, il a assigné l'administration fiscale pour demander l'annulation de cette décision et la restitution de l'impôt acquitté.

### Examen du moyen

#### Sur le moyen, pris en sa quatrième branche

Énoncé du moyen

2. M. X... fait grief à l'arrêt de rejeter ses demandes, alors « que la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales a vocation à protéger des droits, non pas théoriques ou illusoire, mais concrets et effectifs ; qu'il ressort, tant de l'économie même de l'article 4 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012, que des travaux parlementaires ayant précédé son adoption, qu'en instaurant au titre de l'année 2012 une contribution exceptionnelle sur la fortune dont l'assiette était établie en fonction de la valeur nette du patrimoine du contribuable au 1er janvier 2012 et, ainsi, calquée sur celle de l'impôt de solidarité sur la fortune, dont le barème progressif était identique à celui qui s'était appliqué pour le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de 2011, et dont le paiement devait être effectué après imputation du montant de l'impôt de solidarité sur la fortune acquitté au titre de l'année 2012 et selon les mêmes procédures, garanties et privilèges, le législateur a entendu rétroactivement annihiler l'allègement d'imposition accordé sous la précédente législature et porter le niveau de l'imposition sur la fortune des redevables concernés au titre de 2012 au niveau qui se serait appliqué si le barème antérieur à la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 avait été conservé ; qu'il suit de là que cette contribution exceptionnelle sur la fortune n'est pas économiquement distincte de l'impôt de solidarité sur la fortune et qu'elle n'a eu d'autre objet que de permettre une élévation rétroactive du montant de cet impôt ; que, pour écarter le moyen tiré de ce que l'instauration en cours d'année de la contribution exceptionnelle sur la fortune avait porté atteinte, sans motif d'intérêt général suffisant, à l'espérance légitime des contribuables ayant acquitté l'ISF de l'année 2012 d'être libérés de ce fait de toute imposition sur leur patrimoine au titre de la même année, la cour d'appel a retenu que cette contribution exceptionnelle était une imposition autonome de l'impôt de solidarité sur la fortune, puisque son fait générateur était la situation du contribuable à la date d'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative du 16 août 2012 et que les contribuables ayant quitté le territoire national entre le 1er janvier et le 4 juillet 2012 n'étaient imposables qu'à raison de leur patrimoine situé en France ; qu'en se déterminant ainsi au regard de l'apparence d'autonomie conférée par le législateur à cette contribution, quand il lui appartenait de rechercher si l'effet économique poursuivi – et atteint – par le législateur au travers de l'instauration de cette contribution exceptionnelle n'avait pas été de taxer une seconde fois le patrimoine du contribuable dans sa consistance au 1er janvier 2012, au mépris de l'attente légitime des contribuables d'être libérés de toute imposition sur leur patrimoine au titre de la même année par l'acquittement de l'ISF, la cour d'appel a violé l'article 1er du premier protocole additionnel à cette convention. »

#### Réponse de la Cour

3. L'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales n'interdit pas, en tant que telle, l'application rétroactive d'une loi fiscale.

4. La loi n° 2012-958 du 16 août 2012, qui instaure la CEF, est intervenue au cours de l'exercice au titre duquel cet impôt est dû. Si une telle mesure est, au sens de la Convention, rétroactive en ce que la CEF due au titre de l'année 2012 est établie en fonction de la valeur des biens et droits détenus au 1er janvier 2012, ce qui s'analyse, en droit interne, comme une mesure rétrospective dès lors que le fait générateur de l'imposition est la situation du contribuable à la date de l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative, elle ne présente toutefois aucun caractère exceptionnel du point de vue du droit fiscal.

5. En outre, l'acquiescement de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) dû au titre de l'année 2012, par des contribuables auxquels l'allégement, issu de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011, de cet impôt, a été accordé sans contrepartie, n'a pu faire naître aucune attente légitime quant au fait qu'aucun supplément d'imposition sur le patrimoine ne serait décidé par le législateur pour cette même année.

6. Le moyen n'est donc pas fondé.

### **Et sur le moyen, pris en ses première, deuxième et troisième branches**

Énoncé du moyen

7. M. X... fait le même grief à l'arrêt, alors :

*« 1°/ qu'aux fins de déterminer si l'imposition à laquelle un contribuable a été assujéti a revêtu un caractère confiscatoire et a, par-là, méconnu le juste équilibre requis entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de la protection du droit fondamental de chaque individu au respect de ses biens, il appartient au juge de se livrer à une appréciation concrète de la situation particulière du contribuable concerné et de rechercher si celui-ci a subi une captation fiscale supérieure à l'intégralité des revenus dont il a disposé ; qu'en l'espèce, M. X... faisait valoir que la somme des impositions dont il s'était acquitté au titre de l'impôt sur ses revenus de l'année 2011 exigible en 2012, de l'impôt de solidarité sur la fortune 2012 et de la contribution exceptionnelle sur la fortune 2012, s'était élevée à 13 475 927 euros, soit 114,83 % des revenus nets dont il avait disposé au cours de l'année 2011, ce dont il résultait que, du fait de l'instauration par l'article 4 de la loi du 16 août 2012 de cette contribution exceptionnelle sur la fortune non plafonnée assise sur la valeur de son patrimoine au 1er janvier 2012, il avait subi une imposition confiscatoire ; que, pour rejeter ce moyen, la cour d'appel a énoncé qu'en instituant une contribution exceptionnelle sur la fortune, le législateur avait entendu mettre en place une imposition différentielle par rapport à l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de 2012, qu'il avait établi l'assiette de cette contribution selon les règles relatives à l'assiette de cet impôt et retenu des tranches et des taux d'imposition qui assurent la progressivité de ces impositions, tenant par-là compte des facultés contributives "de chacun des redevables" ; que la cour a ajouté que l'absence d'un mécanisme de plafonnement ne suffit pas à établir le caractère confiscatoire d'une imposition dont l'objet est de saisir la capacité contributive que constitue le patrimoine indépendamment des revenus du contribuable, que l'application de taux proportionnels, puis la déduction du montant de l'ISF, confèrent à l'imposition litigieuse une proportionnalité conforme aux dispositions conventionnelles invoquées, de sorte que cette contribution ne peut être regardée comme faisant peser une charge excessive sur "les contribuables" ; qu'en se prononçant par de tels motifs, inopérants en tant qu'ils relèvent d'un contrôle abstrait et général assimilable au contrôle de constitutionnalité des lois fiscales, quand il lui appartenait de rechercher si l'application concrète de la contribution exceptionnelle sur la fortune à M. X... n'avait pas fait subir à ce dernier une captation fiscale confiscatoire, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;*

*2°/ qu'une imposition est confiscatoire et, comme telle, contraire à l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales lorsqu'elle excède l'ensemble des revenus d'activité et du patrimoine permettant au contribuable de s'en acquitter et contraint ce dernier à l'aliénation de tout ou partie de son patrimoine ; qu'à cet égard, il importe peu que l'imposition en cause ait été assise sur le patrimoine indépendamment des revenus qu'il procure ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a elle-même constaté que M. X... s'était acquitté au titre des revenus perçus en 2011 et de l'imposition de son patrimoine au 1er janvier 2012 d'une imposition totale correspondant à 114,83 % de ses revenus disponibles et qu'il avait donc dû, du fait de l'instauration de la contribution exceptionnelle sur la fortune, procéder à la cession d'une partie de son patrimoine ; qu'en déniait néanmoins tout caractère confiscatoire à l'imposition litigieuse, aux motifs inopérants que le montant de la contribution payée n'avait représenté qu'environ 1,30 % du patrimoine imposable de M. X... et que s'agissant d'une imposition du patrimoine, la capacité contributive ne s'apprécie pas par rapport aux seuls revenus du contribuable sous peine de faire dépendre le niveau de taxation des choix de gestion des redevables, qui pourraient ainsi privilégier la détention de biens ne procurant pas de revenus imposables, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales qui découlaient de ses propres constatations, a violé l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;*

*3°/ que le droit de propriété garanti par l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales implique la liberté de tout sujet de droit d'organiser et de gérer son patrimoine comme bon lui semble, de sorte que, sous la réserve*

*de ne point commettre d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, le contribuable n'est jamais tenu d'effectuer les choix de gestion patrimoniale propres à maximiser ses revenus et les ressources fiscales de l'État ; que, pour juger que M. X... n'était pas fondé à soutenir que le caractère confiscatoire de la contribution exceptionnelle sur la fortune à laquelle il avait été assujéti par l'effet de l'article 4 de la loi du 16 août 2012 aurait dû s'apprécier au regard du seul rapport entre son montant et celui des revenus dont il avait disposé pour pouvoir s'en acquitter, la cour d'appel a énoncé que, s'agissant d'une imposition du patrimoine, la capacité contributive ne doit pas s'apprécier par rapport aux seuls revenus, sous peine de faire dépendre le niveau de taxation des choix de gestion des redevables, qui pourraient privilégier la détention de biens ne procurant pas de revenus imposables, et en a déduit que si l'organisation du patrimoine de M. X... relevait de sa liberté de choix, elle ne devait pas conduire à réduire une imposition fondée sur la détention d'un patrimoine ; qu'en se prononçant de la sorte, la cour d'appel a violé de plus fort l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »*

## Réponse de la Cour

8. En premier lieu, c'est à bon droit que l'arrêt énonce que le seul fait que le montant de la CEF dépasse le montant des revenus du contribuable ne suffit pas à établir le caractère confiscatoire de cet impôt, puisqu'à défaut, le niveau de taxation pourrait dépendre des choix de gestion des redevables, certains pouvant privilégier la détention de biens ne procurant pas de revenus imposables, et en déduit que doit également être pris en considération l'impact effectif de l'imposition sur la consistance même du patrimoine.

9. En second lieu, l'arrêt relève, par motifs propres et adoptés, que M. X... indique s'être acquitté d'une CEF d'un montant de 5 854 531 euros, après imputation de l'ISF d'un montant de 2 281 641 euros, qu'il a perçu au titre de l'année 2011 des revenus d'un montant de 11 735 739 euros et que la valeur brute de son patrimoine s'élevait au 1er janvier 2012 à 630 487 023 euros, de sorte que le montant de la contribution litigieuse payée représente environ 1,30 % de son patrimoine imposable.

10. En l'état de ces seuls motifs, dont il résulte que le paiement de la CEF n'avait pas constitué, pour M. X..., une charge excessive au regard de sa situation financière, la cour d'appel a pu écarter le moyen tiré de la méconnaissance de l'article 1er du premier protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

11. Le moyen, inopérant en sa première branche qui critique des motifs surabondants, n'est pas fondé pour le surplus.

## PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

---

**Président : Mme Darbois, conseiller le plus ancien faisant fonction de président**

**Rapporteur : Mme de Cabarrus, conseiller référendaire**

**Avocat général : M. Debacq**

**Avocat(s) : SCP Célice, Texidor, Périer - SCP Foussard et Froger**

---

[Contact](#) | [Questions fréquentes](#) | [Plan du site](#) | [Mentions légales](#) | [Mises en ligne récentes](#) | [Documents translated in 6 languages](#)

© Copyright Cour de cassation - Design Publicis Technology