

AMNISTIE FISCALE : LES VOIES DU SALUT

Les pouvoirs publics, pour des raisons strictement budgétaires, sont tentés de recourir à l'absolution collective des péchés d'omission. Plus prosaïquement, cela s'appelle l'amnistie fiscale. Il s'agit d'une forme édulcorée du trafic d'indulgence par lequel l'Etat renonce à poursuivre les fraudeurs qui avaient quitté le giron français moyennant une taxation forfaitaire perçue lors du rapatriement des capitaux.

Cette procédure a rencontré ces derniers temps, en Europe, un certain succès. La plupart des États proches de la France y ont recouru. Le Premier ministre y semble également favorable. Mais, est-ce à dire que les pécheurs croient en l'absolution étatique. La plupart ne sont pas tentés par le pari de Pascal. Ils préfèrent rester au paradis, même si c'est un paradis fiscal, c'est-à-dire éminemment provisoire mais dans lequel les tentations sont si fortes.

1- Poussés par la nécessité de respecter les critères de Maastricht, et de dynamiser l'économie de leurs pays, les gouvernements italien, allemand, belge et français ont tous, au cours des trois dernières années, invoqué l'amnistie fiscale : ainsi c'est au nom du mot d'ordre « Mieux vaut du travail à LEIPZIG que de l'argent au LIECHTENSTEIN » que le chancelier social-démocrate SCHROEDER a réussi à arracher l'accord d'un Bundesrat *a priori* hostile. Cette mode de l'amnistie touche même nos voisins helvètes qui envisagent de taxer les capitaux des enfants prodiges à 5%.¹

2- Dernier avatar de cette vague, qui a atteint la France, comme souvent, assez tardivement, l'annonce par le Premier Ministre RAFARRIN, le 7 mai 2004², d'un impôt qui frapperait à hauteur de 15 à 25% le retour en France des capitaux placés illégalement à l'étranger. Cette annonce avait été précédée de signes avants-coureurs, puisque dès le 12 novembre 2003, à l'occasion de l'examen du projet de loi de finances pour 2004, le rapporteur général du Budget au Sénat, le Sénateur MARINI, avait proposé d'instituer une taxe de 10% pour le rapatriement des capitaux n'ayant pas été déclarés.³ Répondant à son homologue de la Haute Assemblée, le rapporteur du Budget à l'Assemblée nationale proposait le 1^{er} décembre 2003 d'appliquer une amende de 2,5 % à 6 % pour les fonds "réinvestis dans l'économie".⁴

3- Sur un sujet aussi sensible, les réactions furent sans surprise : du Secrétaire nationale du PS à l'économie Eric BESSON clamant que « *ce gouvernement prêche l'impunité zéro pour la France d'en bas et des mesures de mansuétudes pour la France des tricheurs, des détenteurs de capitaux* » (sans qu'on comprenne d'ailleurs très bien, si dans l'esprit de l'homme politique, les détenteurs de capitaux sont consubstantiellement, des tricheurs...), au pourtant modéré auteur du rapport CHARZAT sur l'attractivité du territoire qui assure en père-la-morale : « *c'est choquant, c'est l'hommage du vice à la vertu* ». Laurent FABIOUS ajoutant « *ce gouvernement ne donne des signaux que dans une seule direction, celle du MEDEF* », sans qu'on comprenne là non plus très bien le lien entre les représentants des entreprises françaises et les capitaux détenus à l'étranger par des personnes physiques... Le PC, par la voix de la Sénatrice Marie-Claude BEAUDEAU a, quant à lui, fort classiquement dénoncé « *une prime aux fraudeurs du fisc* ».

4- Devant ces cris d'orfraie de l'opposition et d'une partie de la majorité, le Gouvernement a prudemment repoussé le débat à des jours meilleurs. Ainsi M. MER déclarait-il « *L'amnistie fiscale n'est pas à l'ordre du jour des réflexions du gouvernement... Nous avons bien d'autres sujets, y compris en matière fiscale, pour nous occuper de ce sujet* ». Quant au ministre délégué au Budget Alain Lambert, après avoir indiqué, qu'il n'était pas opposé *a priori* à une telle idée, il avait immédiatement fixé trois conditions pour sa mise en pratique : une telle réforme ne lui paraissait envisageable que si « *elle se réalise dans un minimum de consensus transpartisan ; si elle s'accompagne d'un minimum de réformes de la fiscalité du capital en France et, troisième condition, si les capitaux rapatriés sont affectés pendant un certain temps au financement de l'intérêt général, par exemple, à travers un prêt sans intérêt à l'Etat* ». Mais il précise immédiatement qu'il s'agit « *d'une position personnelle. A ma connaissance, il n'y a, pour l'instant, aucune voie ouverte sur ce sujet au sein du gouvernement* ». ⁵

5- Les lecteurs de *Droit Fiscal*, étant depuis des lustres familiers de la notion d'Autonomie du droit fiscal chère au doyen TROTABAS, nous n'analyserons pas ici les questions de haute casuistique relatives à la moralité de cette initiative gouvernementale. Nous nous intéresserons ici au rendement, à court et à long terme, de la mesure, pour la Nation (montant des capitaux qui sont susceptibles de rentrer à court terme et solde des capitaux qui resteront dans le pays car l'annonce d'une amnistie peut également avoir pour effet secondaire d'encourager le départ de capitaux dans la perspective d'une... future amnistie), et au rendement pour l'Etat, puisque ces recettes sont censées financer la cohésion sociale.

¹ La dernière amnistie fiscale en Suisse remonte à 1969 et avait rapporté au pays près de 11 milliards de FS.

² Journal de France 2, le jeudi 7 mai 2004.

³ Article additionnel à l'article 9 du Projet de Loi de finances, *Rapport général du Sénat sur le PLF 2004*, 73 (2004), Tome II, fascicule 1, volume .

⁴ *Le Monde* du 2 décembre 2003.

⁵ *Le Monde* du 1^{er} décembre 2003

Pour ce faire, nous nous pencherons sur l'histoire française et étrangère pour comprendre pourquoi les pécheurs n'iront pas à Canossa. Ils pourront cependant rencontrer les voies du salut.

D) POURQUOI LE PECHEUR N'IRA PAS A CANOSSA.

A) LES LECONS DE L'HISTOIRE : HABITUELLEMENT LE PECHEUR NE REND PAS A CESAR CE QUI LUI APPARTIENT.

6- Si le Grand Pardon décrété par le Gouvernement BELUSCONI a été un incontestable succès, la tentative allemande d'absolution des péchés fiscaux s'est soldée par un échec, tandis qu'on ne peut encore, à ce jour, mesurer l'effet de la toute récente politique belge en faveur du rapatriement des capitaux. Quant à la France, elle a d'ores et déjà décliné, de 1948 à 1986, toute la litanie des indulgence

La loi du 23 novembre 2001⁶ a créé le *scudo fiscale*, ou « bouclier fiscal ». L'opération consistait à taxer à 2,5% tous les capitaux placés illégalement à l'étranger et qui seraient rapatriés. Pour cela, une simple déclaration - transmise par une banque ou une société intermédiaire chargée de la transaction - suffisait ce qui garantissait l'anonymat le plus complet, le contribuable se voyant remettre un certificat de versement qui le protégeait contre toute poursuite fiscale ultérieure. La pêche fut miraculeuse⁷, puisque 60 milliards d'euros (4% du PIB) ont été rapatriés sur les quelque 360 milliards qui auraient été "exportés" illégalement. Parallèlement, le produit de l'amende a rapporté 1,3 milliards d'euros au Trésor italien, permettant à l'Etat de respecter le sacro-saint seuil des 3% de déficit budgétaire. Dans l'opération, les seuls perdants auront été les banquiers suisses de LUGANO

7- Le projet du gouvernement allemand, d'abord bloqué, au Bundesrat (la Chambre Haute du Parlement) par l'opposition de droite qui y est majoritaire, a finalement vu le jour début 2004. Il consiste en une amnistie fiscale des sommes rapatriées de l'étranger accompagnée d'une taxe libératoire de 25 % sur les montants déclarés en 2004 portés à 35 % au premier trimestre 2005. L'objectif était de faire revenir 20 milliards d'euros en Allemagne sur les quelque 300 milliards qui seraient illégalement placés à l'étranger⁸, et d'encaisser à cette occasion 5 milliards d'euros d'impôts supplémentaires. Il semble que l'on soit loin du compte, puisque le Syndicat des impôts souligne que seuls 50 millions d'euros de recettes fiscales ont été récoltés sur les deux premiers mois de l'année (soit une estimation de 200 millions d'euros de rentrées fiscales pour l'opération).

8- En Belgique, c'est dans le cadre du budget 2004 que le gouvernement a adopté, le 13 septembre 2003, une taxe libératoire de 9 % pour les capitaux rapatriés (l'anonymat des détenteurs étant préservée). En outre, le taux de pénalité est ramené à 6 % pour les capitaux réinvestis dans l'économie européenne pour une période d'au moins 3 ans. Le gouvernement belge espère de cette mesure un rendement fiscal d'environ 700 millions d'euros, les capitaux illégalement placés à l'étranger étant évalués à quelque 160 milliards d'euros.

9- Depuis la loi du 2 février 1948 initiée par le ministre des Finances MAYER et qui autorisait le rapatriement des avoirs moyennant une taxe de 25% jusqu'au 30 juin 1948, majorée de 1% par la suite, jusqu'à l'amnistie BALLADUR contenue dans la Loi de finances rectificative pour 1986 permettant le retour des avoirs tenus à l'étranger après acquittement d'une taxe spéciale de 10%, en passant par les deux amnisties PINAY (loi du 14 avril 1952 et ordonnance du 24 juin 1958 sous le gouvernement DE GAULLE) caractérisées par l'absence de taxation, et la disposition DELORS de la Loi de finances pour 1982 qui prévoyait une taxe de 25%, la France aura expérimenté, au cours des quarante dernières années, la quasi-totalité des mesures d'indulgence possibles et imaginables.

Conclusion : rendement national et fiscal des mesures

	Sommes détenues à l'étranger (a)	Rendement national Mds € (b)	Taux de Retour (b) / (a)	Taux de la taxe	Rendement fiscal Mds €
Amnistie DELORS1982	200	0.091	0.05%	25 %	0.022
Amnistie	200	2.43	1.22%	10 %	0.24

⁶ Du 1^{er} janvier au 30 mai 2002. Décret-loi n°350 du ministre de l'Economie Giulio TREMONTI.

⁷ Le succès fut d'une telle ampleur que depuis janvier 2003, un "scudo fiscale bis" est en vigueur. L'amende a été relevée à 4 % des sommes rapatriées

⁸ Le sénateur MARINI évoque même le chiffre de 1 000 milliards d'euros détenus par des contribuables allemands placés dans des places financières étrangères dans rapport Sénat projet de lois de finances pour 2004, article additionnel après l'article 9.

BALLADUR 1986					
Amnistie BERLUSCONI	360	64	17.78%	2.5	1.6
Amnistie SCHROEDER 2004*	800	0,2	0.15%	25%	0.3
Amnistie Belgique 2004**	165	0,7	6.06%	9 %	$0.5 < r < 1$

* Estimations à partir des premières rentrées.

**Prévisions du gouvernement.

A la lecture de ces chiffres, deux conclusions imparables s'imposent : la loi d'amnistie la moins choquante (Allemagne) est naturellement celle qui rapporte le moins...et la plus immorale (le *scudo fiscale* berlusconien) est de loin la plus rentable ...

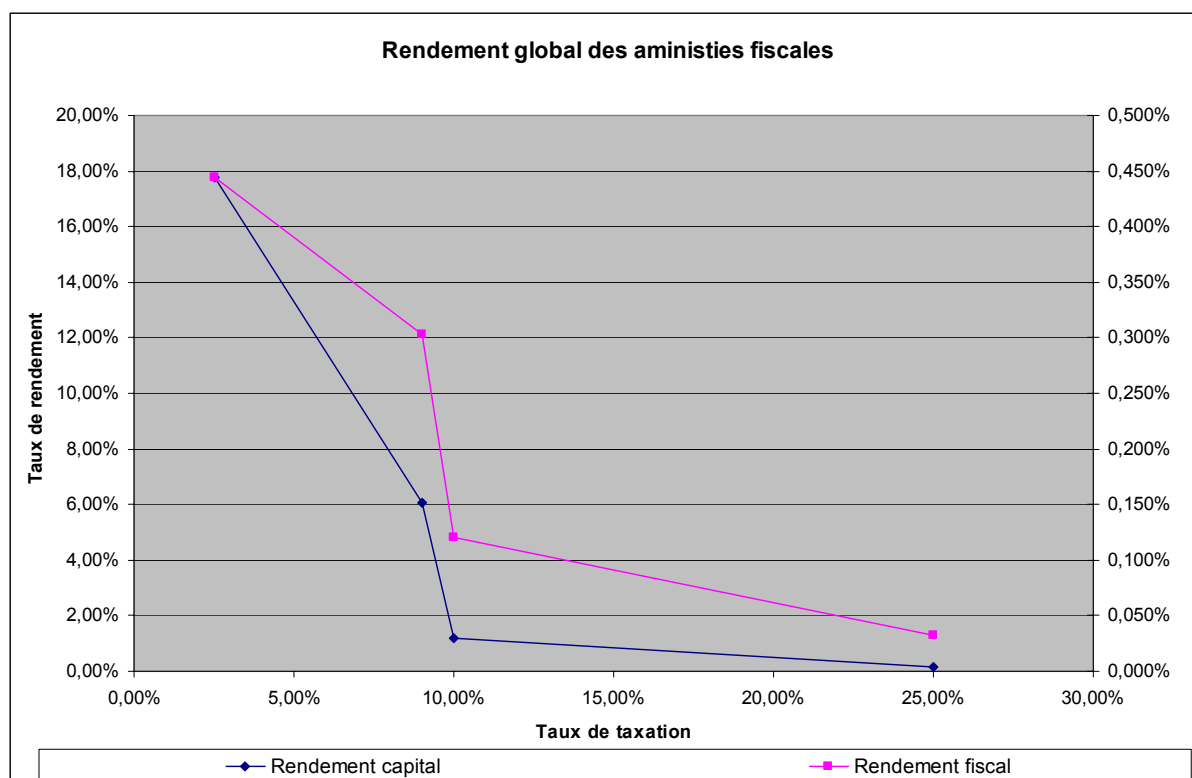
B) CHRONIQUE D'UNE IMPOSSIBLE REPENTANCE

10- Ces quelques expériences françaises et étrangères doivent nous permettre d'énoncer une loi des rendements nationaux et fiscaux des amnisties fiscales. Pour cela, nous procéderons de manière inductive, tentant de définir le principe d'une telle loi à partir des faibles données dont nous disposons. Nous en déduisons quels sont les trois péchés mortels qu'une loi d'amnistie se doit d'éviter et, a contrario, les clefs qui donnent accès au paradis fiscal.

11- La loi du rendement des amnisties fiscales, comme la loi de LAFFER, est facile à identifier et à formuler et se fonde sur trois assertions :

- Il existe un taux de taxation optimal (TTO), qui peut d'ailleurs être différent selon les pays, et au-delà duquel le rendement de toute amnistie fiscale diminue.
- Ce taux de taxation est très bas, et d'après un calcul de régression il se situe aux environs immédiats de 4 %.
- Au-delà du taux de taxation optimal (TTO), le rendement national et fiscal d'une amnistie décroît de manière exponentielle.

On pourrait visualiser la courbe du rendement fiscale des amnisties de la manière suivante :



12- S'agissant de la loi d'amnistie envisagée par le gouvernement RAFFARIN et de son rendement prévisible, les recherches sur les capitaux que les résidents français ont placés à l'étranger donnent des résultats convergents. On peut estimer que le rétablissement de l'ISF en 1989 et surtout son durcissement en 1996 et 1997 ont entraîné la délocalisation d'environ 100 milliards euros.⁹ A cela s'ajoutent les capitaux qui ont fui le pays pour d'autres raisons (droits de successions, non-déclaration des revenus, crainte de mesures fiscales) : le chiffre de 200 milliards semble être un ordre d'idées raisonnable.

13- Selon notre loi du rendement fiscal des amnisties, et sur la base des déclarations du Premier ministre, un taux de 15 à 25 % pourrait faire revenir 1 à 2 milliards d'euros (soit un rendement fiscal très faible de moins de 1%) et rapporter à l'Etat entre 200 et 300 millions d'euros.¹⁰ Si le taux de rendement s'annonce aussi faible, c'est d'une part à cause d'un taux de taxation beaucoup trop élevé (on est très au-delà du TTO) et d'autre part en raison d'un système fiscal français qui aboutit à fixer un TTO lui-même inférieur à celui de l'Italie (ISF, droits de succession plus lourd en France que chez nos voisins.).

14 - Dans ce contexte, la proposition RAFFARIN était habile puisque, comme ce fut le cas en 1988 au moment de la création de l'ISF dont les recettes devaient couvrir les dépenses du RMI¹¹, la taxe avait pour charitable objet de financer un plan de cohésion sociale. Là encore, les réactions furent assez prévisibles sur le thème « *il est immoral de financer la solidarité par l'argent de la fraude* ». D'autres critiques plus pertinentes ont été proférées, ainsi, le premier secrétaire du PS argumentait : il est « *illusoire de penser que la disposition aura des gros rendements* », en outre « *c'est une incitation à faire sortir des capitaux, puisque les contribuables sont invités à comprendre qu'en fin de course, ils en seront récompensés par un avantage fiscal* ». L'ancien rapporteur du Budget à l'Assemblée nationale, Didier MIGAUD, député de l'Isère, jugeant quant à lui qu'il s'agissait ni plus ni moins que de créer « *une nouvelle niche fiscale en direction des plus aisés, qui plus est fraudeurs* ». Les experts faisaient eux aussi preuve d'une grande circonspection et Robert BACONNIER, du cabinet Francis LEFEBVRE, « *la mesure peut rapporter à court terme sur le plan budgétaire mais ôter toute crédibilité au contrôle fiscal et décourager les contribuables honnêtes* »¹².

⁹ Pour une tentative d'évaluation, voir Eric PICHET, *Le Véritable coût de l'ISF*, cahier du CEREFI, Bordeaux Ecole de Management, 2000.

¹⁰ Le rapporteur général du Budget au Sénat estime qu'une telle mesure pourrait rapporter entre 500 millions et 1 milliard d'euros à l'Etat, (Le Monde du 9 mai 2004).

¹¹ On rappellera à ce sujet qu'en 2003 les recettes de l'ISF ont représenté 2,5 milliards d'euros pour des dépenses au titre du RMI d'environ 5 milliards...

¹² BACONNIER, *L'Expansion* du 27 novembre 2002.

15 -Pour qu'une amnistie fonctionne, il faut au contraire un minimum de consensus dans la classe politique, ce qui est loin d'être le cas aujourd'hui en France. Il est en outre indispensable que la loi adoptée soit compatible avec le droit européen. Or, on sait que l'article 56 du Traité de Rome (qui met en oeuvre la libre circulation des capitaux entre les Etats membres de l'Union européenne) restreint les possibilités d'incitation au rapatriement des fonds placés à l'étranger, en excluant toute disposition qui conduirait à une « restriction aux mouvements de capitaux ».

Enfin, et c'est un élément essentiel, le pécheur sera d'autant moins incité à bénéficier de l'amnistie fiscale qu'il sera touché par la grâce de la jurisprudence.

II LE PECHEUR TOUCHE PAR LA GRACE DE LA JURISPRUDENCE

La volonté politique risque de faire défaut pour mettre en place une amnistie fiscale dont les effets seraient, au demeurant, limités. C'est dans la jurisprudence que l'on risque de trouver un palliatif non négligeable à la défaillance relevée. Le pécheur, ainsi que paradoxalement les pouvoirs publics vont trouver un substitut non négligeable à l'amnistie fiscale qui aurait, pour le gouvernement, l'avantage de ne pas lui faire perdre la face.

A) LA GRACE DE L'EXIT TAX

16- Cette dernière a fait partie incontestablement de l'arsenal législatif contre les expatriations fiscales.

L'idée de base qui a présidé à l'existence de cette réglementation est relativement simple : le contribuable qui se délocalise à l'étranger doit apurer sa situation fiscale. En dépit de la terminologie la plus fréquemment reconnue, il ne s'agit donc pas à proprement parler d'une taxe « à la sortie » du territoire français. La solution existait déjà pour les revenus latents. En effet, selon les dispositions de l'article 167 -- 1 du CGI, : « *Le contribuable domicilié en France qui transfère son domicile à l'étranger est passible de l'impôt sur le revenu à raison des revenus dont il a disposé pendant l'année de son départ jusqu'à la date de celui-ci, des bénéfices industriels et commerciaux qu'il a réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé et de tous revenus qu'il a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son départ* ». L'imposition des revenus latents constitue donc indirectement une sanction car selon l'article 12 du CGI : « *l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année* ». Selon l'Administration (Doc.adm DGI 5B-214, §2 : « *un revenu est disponible lorsque sa perception ne dépend que de la seule volonté du bénéficiaire* »). La présomption de disponibilité est une présomption simple susceptible de preuve contraire, mais elle est difficilement admise.

17- L'article 167 bis du CGI, introduit par l'article 24 de la loi de finances pour 1999 (n° 98 -- 1966 du 30 décembre 1998) a étendu cette solution au domaine des plus-values. Deux types de plus-values étaient visées :

-- d'une part, les plus-values des changes ou cession de titres placés par des personnes physiques sous un régime de report d'imposition. Il s'agit notamment du report d'imposition de la plus-value d'échange des titres relevant des dispositions des articles 92 B à 92 J du CGI lorsque cet échange résulte d'une opération d'offre publique d'échange, de fusion, de scission, d'absorption d'un fonds commun de placement par une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Est également visé le report d'imposition des plus-values d'échange de titres provenant d'une fusion, d'une scission ou d'un apport de titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière. L'imposition de la plus-value ne comporte aucune restriction tenant à la durée de la résidence des personnes physiques en France ou à la quotité de la participation détenue par le contribuable dans le capital ou les bénéfices sociaux de la société concernée.

-- d'autre part, les plus-values latentes des personnes physiques propriétaires de plus de 25 % des titres d'une société française ou étrangère, cotée ou non cotée, passible de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt assimilable. Ce dispositif s'inspirait de celui décrit à l'article 160 du CGI : le taux de 25 % était apprécié au niveau familial ; le dépassement du taux de 25 %¹³ devait être intervenu à un moment quelconque sur les cinq dernières années. De plus, l'intéressé devait avoir été fiscalement domicilié en France, pendant six ans au moins, au cours des dix dernières années précédant son départ. Si ces conditions étaient réalisées, le contribuable était tenu de déclarer les plus-values en report ou latentes et de payer l'impôt. Les impositions des revenus et des plus-values mentionnées sur la déclaration provisoire souscrite à l'occasion du transfert du domicile fiscal hors de France étaient établies et mises en recouvrement dans les plus brefs délais tant en ce qui concerne l'impôt

¹³ E. Ginter, Exit tax ; Vers une simplification ? Option Finance , 558, 26/7/1999, p .24. En

sur les revenus que les prélèvements sociaux (contribution sociale généralisée, contribution pour le remboursement de la dette sociale et prélèvement sociale de 2 %).

18- Un sursis de paiement pouvait être toutefois obtenu à condition d'en faire la demande expresse. À défaut, le contribuable était réputé avoir renoncé à cette faculté et devait donc acquitter immédiatement l'impôt mis en recouvrement. Pour bénéficier du sursis de paiement, le redevable devait désigner un représentant fiscal établi en France. Ce représentant était un simple intermédiaire entre l'administration et le contribuable. Il ne pouvait donc en cette qualité être mis en cause pour le paiement des impôts dus à ce titre..

Si le contribuable pouvait déduire des plus-values réalisées les moins-values également réalisées l'année de son départ, les moins-values latentes et les plus-values latentes ne pouvaient pas être compensées. Par ailleurs, l'imposition à la sortie de France étaient définitives dans ses modalités, sauf en cas de retour en France dans les cinq années à l'expiration d'un délai de cinq ans si les titres avaient été conservés par la personne ayant changé de domicile.

19- L'efficacité de cette «*exit tax*» a été contestée. Il n'en reste pas moins que ses effets contestés ont été dévastateurs, car elle visait indirectement les jeunes créateurs d'entreprises qui préféraient anticiper l'imposition des plus-values. C'est essentiellement cette imposition qui est à l'origine du départ des «*jeunes pousses*»

Assez rapidement, s'est posé le problème de la compatibilité de cette taxe avec le droit communautaire et en particulier avec l'article 52 du traité. L'«*exit tax*» entravait manifestement la liberté d'établissement. Le Conseil d'Etat a été sensible à cette argumentation¹⁴ car il a, dans l'affaire *Hughes de Lasteyrie du Saillant* sursis à statuer et a posé la question préjudicielle dans un arrêt d'Assemblée en date du 14 décembre 2001¹⁵, question préjudicielle ainsi rédigée : «*Le principe de la liberté d'établissement posé par l'article 52 du traité CE (devenue après modification, article 43 CE) s'oppose (-t-il) à ce qu'un État membre, institue à dessein de prévention d'un risque d'évasion fiscale, un mécanisme d'imposition des plus-values en cas de transfert du domicile fiscal tel que celui décrit ci-- dessus (?)*

La CJCE dans un arrêt de 11 mars 2004 a considéré :

«*45. En l'occurrence, même si l'article 167 bis du CGI interdit à un contribuable français d'exercer son droit d'établissement, cette disposition est néanmoins de nature à restreindre l'exercice de ce droit en ayant, à tout le moins, un effet dissuasif à l'égard des contribuables souhaitent s'installer dans un autre État membre.*

46. En effet, le contribuable désireux de transférer son domicile en dehors du territoire français, dans le cadre de l'exercice du droit que lui garantit le site 52 du traité, est soumis à un traitement désavantageux par rapport à une personne qui maintient sa résidence en France. Ce contribuable devient redevable, du seul fait d'un tel transfert, d'un impôt sur un revenu qui n'est pas encore réalisé et dont il ne dispose donc pas, alors que, s'il demeurait en France, les plus-values ne seraient imposables que lorsque et, dans la mesure où elles ont été effectivement réalisées. Cette différence de traitement concernant l'imposition des plus-values, qui est susceptible d'avoir des répercussions considérables sur le patrimoine du contribuable désireux de transférer son domicile hors de France, est de nature à décourager un contribuable de procéder à un tel transfert ».

20- Il va sans dire que l'arrêt précité de la CJCE contenait, dans sa motivation, l'explicitation des raisons d'une nouvelle vague prévisible d'expatriation fiscale. En effet, les contribuables n'ont, envers l'Etat, une confiance toute aussi relative que celle que ce dernier nourrit à leur encontre. Dès lors, les effets de la suppression de l'«*exit tax*» risquent d'être pour le moins passagers et circonstanciels car, à l'évidence, les services fiscaux vont déborder d'imagination pour concocter des palliatifs susceptibles de contrer la solution de la juridiction communautaire. Le créneau temporel risque d'être bref. La fuite n'en sera que plus brutale.

B) LE MIRACLE D'UNE POSSIBLE ET NECESSAIRE REFORME DE L'ISF .

¹⁴ Les juges du Palais-Royal ont cependant relevé que l'article 167 du CGI comporte des dispositions qui permettent d'éviter, en cas de sursis de paiement, que les contribuables n'aient en définitive, à supporter une charge fiscale à laquelle ils n'auraient pas été soumis, ou plus lourde que celle à laquelle ils auraient été soumis s'ils avaient conservé leur domicile en France et qui, en outre, leur accorde, au terme d'un délai de cinq ans, le bénéfice de dégrèvements, dans la mesure où les droits sociaux porteurs des plus-values continuent alors de figurer dans leur patrimoine, les intéressés ayant la faculté de solliciter le sursis au paiement de l'imposition jusqu'à ce terme.

¹⁵ Les Nouvelles fiscales, 15/4/2002, p. 4 ; Eric Ginter,, Bull. joly, 1/3/ 2002, p. 389 ; G. Goulard, L'exit tax (CGI, article 167 bis) est-il compatible avec le principe communautaire de liberté d'établissement ? Bulletin des conclusions fiscales, 1/2/2002, p. 29 ; O. Fouquet, L'harmonisation européenne de la fiscalité directe par le juge, Rev. Adm. 1/1/2002, p. 55 ;

21- Selon le Sénateur Marini, rapporteur général de la Commission des finances du Sénat, la fiscalité du patrimoine doit être vue comme un tout . Or, dans cette fiscalité, c'est l'ISF qui constitue la pierre d'achoppement : *« Dans mon rapport sur le budget de 2004, je cite les expériences étrangères (d'amnistie fiscale) et les expériences précédentes en France. La mesure que j'ai préconisée pour ouvrir le débat est une mesure démarquée de celle mise en oeuvre par Jacques Chirac, Premier ministre, et Édouard Balladur, ministre des Finances en 1986. Une mesure facilitant le rapatriement des capitaux dépend de l'horizon fiscal promis aux contribuables qui reviennent sur le territoire. Elle ne produirait pas grand-chose si l'on renoncé à retoucher l'ISF , ou le régime des droits de succession. ... L'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est hélas un symbole politique dans ce pays. C'est aussi un fusil très efficace pour se tirer dans le pied. L'impact économique de cette fiscalité se traduit sans cesse par de nouvelles délocalisations de patrimoine et, plus généralement, elle nuit à l'esprit d'entreprise et au dynamisme de notre économie. La première proposition que j'avais présentée, et qui me semble refléter la justice la plus élémentaire, c'est l'évolution du barème. Que ce barème soit figé depuis 1997 a conduit à faire rentrer dans l'assiette de l'impôt beaucoup de personnes qui ne devraient pas s'y trouver. Les conditions politiques, aujourd'hui, ne se prête pas à l'adoption de cette mesure. La Commission des finances l'a regretté, mais nous devons nécessairement évoluer sur ce point. Il faudra, un jour ou l'autre, accepter, au titre de la compétitivité fiscale, que cet impôt soit progressivement réexaminé. Il y a plusieurs façons de le faire : la réévaluation du barème ; la familiarisation, orientation à mon avis favorable ; l'attention que l'on doit porter aux biens immobiliers. La décote dont bénéficie la résidence principale est de 20 % . Elle pourrait être accrue à 30 % . Une autre orientation, pour que cet impôt devienne plus acceptable sur le plan économique , serait d'organiser imputation de la cotisation ISF -- dans certaines conditions et certaines proportions -- sur les droits de succession qui devront être un jour acquittés par les héritiers. C'est une idée qui mérite d'entrer dans le débat et qui est un peu plus ambitieuse que les précédentes. »*¹⁶

22-Cette relation entre l'amnistie fiscale et la réforme de l'imposition de la fortune apparaît évidente¹⁷ si l'on examine les exemples étrangers. L'Allemagne, nous l'avons vu, a amnistié des capitaux rapatriés mais elle a également supprimé l'impôt sur la fortune comme l'ont fait le Danemark et les Pays-Bas qui ont renoncé à cet impôt non pour faire des cadeaux à leurs riches mais, très pragmatiquement , pour limiter leurs départs à l'étranger. Ce qui, à terme aurait fini par faire supporter aux seules classes moyennes, la charge des principaux prélèvements.¹⁸

23- Effectivement, la réforme de l'ISF est extrêmement difficile compte-tenu du contexte politique mais aussi et surtout de la stratégie suivie par le gouvernement qui s'en tient à une prétendue communication mais en omettant les explications. Il est assez facile de faire le procès de la suppression de cette imposition en considérant que le gouvernement privilégie les classes sociales les plus fortunées. Mais, au-delà de cette affirmation qui est de nature à sensibiliser certains électeurs de l'opposition, qu'en est-il de la réalité ? Sur le plan strictement économique, les gains procurés par cette imposition sont marginaux et comparables à des recettes fiscales qui ont été supprimées (on pense en particulier à la « vignette automobile ». Outre les aspects strictement budgétaires, cette imposition a induit des coûts économiques incalculables. Les fortunes qui pourraient s'investir dans l'économie ont quitté le pays sans espoir de retour, pour s'établir à l'étranger¹⁹. Le gouvernement

¹⁶ « La fiscalité sur le patrimoine doit être vue comme un tout » Entretien avec Philippe Marini, rapporteur général de la commission des finances au Sénat, Propos recueillis par Gwenn Rambaud, Petites affiches, n° 15,21 janvier 2004, p.4.

¹⁷ Selon Gilles Carrez, rapporteur du budget à l'Assemblée Nationale, « Il faut remettre en question l'ISF » Les Echos, 10 mai 2004, p. 3. : « Il est certain que la perspective d'être soumis, éventuellement, à trois années de redressement à l'impôt sur le revenu et à dix années de redressement à l'impôt sur la fortune n'incite pas à faire revenir son épargne. C'est pourquoi, j'ai proposé une exonération d'ISF pour les capitaux rapatriés qui seraient investis dans des fondations pour la recherche avec cession d'usufruit pendant cinq ans. Mais, surtout, si l'on veut que l'amnistie marche et que cesse l'expatriation des capitaux, il faut remettre en question notre système fiscal, notamment l'ISF ».

¹⁸ Béatrice Peyrani, L'appât de Bercy, le Point, 1 vous vous 3 mai 2004, p. 119.

¹⁹ Certains ont été très loin dans le raisonnement et ont proposé de créer l'IRF ,l'Incitation à rester en France. Cf Geoffroy Roux de Bézieux, Les Echos, 19 mai 2004, p. 1 et 19. Le constat est simple : « les délocalisations prennent depuis plusieurs mois une ampleur massive. Là où il fallait de cinq à dix ans pour qu'une industrie (le textile, par exemple) perde la majorité de ces emplois au profit de pays à plus faibles salaires, il ne faut plus désormais vivement pour qu'intervienne un tel basculement. Là où seules étaient délocalisées les industries « traditionnelles » a faible valeur ajoutée et à forte connotation manufacturière, ce sont actuellement des pans

semble oublier que le paradis fiscal , pour les personnes « fortunées » et bénéficiant de plus-values boursières importantes , n'est guère éloigné de la France. Le paradis est à 1 h 20 de TGV de la gare du Nord...

24- Ces problèmes politiques risquent à terme de devoir être résolus par la... jurisprudence. En effet, l'ISF est d'ores et déjà , dans certaines de ses modalités, condamné à terme. Le problème n'est pas véritablement nouveau, il avait été évoqué par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 98 – 405 DC du 29 décembre 1998²⁰, dite : « loi de finances pour 1999 ». Les sénateurs requérants soutenaient que cet impôt ne pouvait frapper, pour leur valeur en pleine propriété, les biens ou droits dont la propriété était démembrée. Le Conseil constitutionnel a dans, une motivation assez largement surabondante , précisé la « ratio legis » de cette imposition. « *Considérant que les sénateurs requérants soutiennent en imposant un bien dans le patrimoine du nu-propriétaire, cet article méconnaît les exigences de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qui imposerait que ne puisse être assujéti à l'impôt sur la fortune que celui qui perçoit les revenus des biens ou droits taxables ;*

Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, la contribution commune « doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés » ;

Considérant que l'impôt de solidarité sur la fortune a pour objet de frapper la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et qui résulte des revenus en espèce ou en nature procurés par ses biens ; qu'en effet, en raison de son taux et de son caractère annuel, l'impôt de solidarité sur la fortune est appelé normalement à être acquitté sur les revenus des biens imposables ;

Considérant que le législateur a méconnu la règle ainsi rappelée en prévoyant que l'impôt de solidarité sur la fortune pourrait, dans le cas mentionné au premier alinéa du nouvel article 885 G bis , être assis sur un bien dont le contribuable nu-propriétaire ne tirerait aucuns revenus, alors que serait prise en compte dans le calcul de l'impôt la valeur en pleine propriété dudit bien ; qu'il y a lieu , dès lors, de déclarer l'article 15 contraire à la Constitution ».

25- Compte-tenu des règles qui régissent le contentieux fiscal, il était difficile pour les contribuables de se prévaloir directement de cette jurisprudence du Conseil constitutionnel. Ceci étant, elle contenait un début d'argumentation solide qui pouvait être complétée par un texte directement applicable par le juge de l'impôt, il s'agit de l'article 1^{er} du protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Dès lors, des contribuables ont demandé la restitution de l'impôt de solidarité sur la fortune correspondant à la différence entre la moitié de leurs revenus et le total des impôts supporté par le foyer fiscal.

26- La Cour de cassation (chambre commerciale) dans un arrêt en date du 13 novembre 2003 (numéro de pourvoi 01 -- 15 611) a accueilli en droit l'argumentation , mais a rejeté leur demande sur des considérations de fait. Cette décision , qui est assez passée inaperçue , fournit les clés (a contrario) de futurs contentieux qui devraient prospérer, croître et multiplier : « *Qu'en l'espèce, il a été démontré que le poids des prélèvements mis à leur charge est manifestement excessif en ce qu'il aboutit à l'aliénation forcée de leur patrimoine ; que les textes tant nationaux qu'internationaux prohibent l'institution de charges exorbitantes, hors de proportion avec l'objectif d'intérêt général poursuivi par un État ;*

Qu'en conséquence, dans le cas d'espèce le prélèvement opéré est contraire aux stipulations de l'article 1er du Protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950, des articles 2 et 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, de l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958 et de l'article 885 V bis du CGI, qui ont été méconnus et de ce chef la cassation est de ce fait encore certaine ;

Mais attendu que la cour d'appel a retenu, par une appréciation souveraine que M. et Mme X. ne justifiaient pas avoir été dans l'obligation de céder une partie de leur patrimoine pour acquitter leur charge fiscale et que le caractère confiscatoire des impositions mises à leur charge n'était pas établi ; qu'il résulte de ces constatations que, contrairement aux énonciations du moyen, l'impôt exigible n'a conduit ni à l'expropriation des redevables ni à l'aliénation forcée de leur patrimoine ; que le moyen manque en fait ».

La boîte de Pandore est ouverte ; si le contribuable arrive à démontrer qu'il a aliéné une partie de son patrimoine pour payer l'ISF , le dégrèvement devrait être acquis. Ceci étant, à l'évidence, la solution doit être affinée car elle risque d'aboutir à des difficultés considérables. En effet, il s'agira notamment d'apprécier la propension à

entiers du secteur tertiaire qui sont attaqués. La conséquence en est simple. Il y a quelques années, la France, généralement l'Europe avait le temps de compenser les pertes emplois dans l'industrie par des créations d'entreprises dans les services... Aujourd'hui , cela n'est plus possible. »

²⁰ Les Cahiers du Conseil constitutionnel, 199-6, p. 10 ; L. Philip, Revue française de droit constitutionnel, 1999, p.129 ; B. Plagnet , La loi de finances pour 1999, revue française de finances publiques, 1999, p.171, Revue de jurisprudence fiscale, 2/99 n° 194 ; . J-E. Schoettl, Loi de finances pour 1999, AJDA, 1999, p.14 ; J-C Zarka, La décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 1998, JCP, 1999, II, 10028.

consommer de certains contribuables...

27- de coûts de En conclusion , l'amnistie fiscale n'est guère une panacée. En effet, sur le plan politique, elle est parfois dangereuse car le Gouvernement sera accusé de faire une politique favorable aux classes favorisées. L'argumentation même s'il est spacieuse est toujours favorablement accueillie. Un peu de réflexion devrait conduire toutefois à nuancer cette analyse. Les capitaux qui sortent de France deviennent improductifs pour l'économie nationale car ils ne sont pas investis dans le circuit économique. Par ailleurs, l'exode fiscal entraînera nécessairement un rehaussement des impositions frappant les catégories moyennes ou peu favorisées éventuellement, par le biais de recettes indolores, les fameuses recettes de poche.

Les conditions d'une réussite de l'amnistie fiscale sont doubles :

-- il faut incontestablement faire oeuvre de pédagogie. Or, à notre époque, les gouvernements recourent exclusivement à la « communication » qui n'est surtout pas de la pédagogie. En fait, il s'agit du règne du politiquement correct qui est appliqué , nouveau veau d'or de la majorité et de l'opposition. Or , la moralité n'est pas toujours compatible avec l'orthodoxie budgétaire.

-- il faut en outre que l'amnistie fiscale soit effectivement attractive. En effet, il ne sert à rien de promettre aux contribuables fraudeurs une amnistie de leurs péchés s'ils doivent, paradoxalement, quitter le paradis pour retourner dans l'enfer fiscal. Faute de modifier profondément le système d'imposition du capital et des revenus, c'est bien ce qui est offert aux contribuables défaillants. Peut-on alors raisonnablement s'étonner de l'échec prévisible de l'éventuelle amnistie fiscale ?

Maurice-Christian BERGERES
Professeur des facultés de droit
Avocat à la Cour

Eric PICHET
Professeur à Bordeaux Ecole de Management
Directeur du 3^{ème} cycle de gestion du patrimoine
(IMPI)