



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PEDRO CRUZ VILLALÓN
présentées le 16 février 2012¹

Affaire C-558/10

**Michel Bourguès-Maunoury,
Marie-Louise Heintz
contre
Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir**

[demande de décision préjudicielle formée par le tribunal de grande instance de Chartres (France)]

«Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes — Fonctionnaires et agents de l'Union — Article 13 — Impôt sur le revenu des personnes physiques — Exemption d'impôts nationaux sur les traitements versés par l'Union — Impôt de solidarité sur la fortune — Intégration des revenus communautaires exonérés dans le calcul du plafonnement — 'Clause de cas de rigueur'»

1. La Cour est, dans la présente affaire, saisie d'une question préjudicielle concernant la compatibilité avec le droit primaire de l'Union d'une disposition nationale portant modalité de calcul d'un impôt sur le patrimoine, en l'occurrence l'impôt de solidarité sur la fortune (ci-après l'«ISF») français. Le calcul de cet impôt fait intervenir un mécanisme dit «de plafonnement», lequel permet de prendre en considération l'ensemble des revenus des redevables, sans exclure les traitements, salaires et émoluments versés par l'Union européenne à ses fonctionnaires et agents.

2. Cette affaire offre ainsi à la Cour l'opportunité d'apporter de nouvelles précisions sur le sens et la portée de l'article 13, second alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes² et, plus précisément, sur sa jurisprudence constante en vertu de laquelle cette disposition s'oppose à ce que les revenus d'origine communautaire soient grevés ne fût-ce qu'indirectement.

3. La jurisprudence pertinente de la Cour ne nous offrant pas les éléments permettant d'apporter de façon immédiate une réponse adaptée aux spécificités de l'affaire (un impôt sur le patrimoine plafonné à un pourcentage du revenu du redevable), j'inviterai la Cour à aborder la question posée en recherchant le sens et la finalité de la disposition nationale en cause tout en lui proposant de laisser, en définitive, à la juridiction nationale le soin de se prononcer à cet égard.

¹ — Langue originale: le français.

² — Ci-après le «protocole sur les privilèges et immunités», devenu, depuis l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne le 1^{er} décembre 2009, l'article 12, second alinéa, du protocole n° 7 sur les privilèges et immunités de l'Union européenne.

I – Le cadre juridique

A – Le droit de l'Union

4. L'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités, dans sa version en vigueur à la date des faits en cause dans le litige au principal, dispose:

«Dans les conditions et suivant la procédure fixée par le Conseil statuant sur proposition de la Commission, les fonctionnaires et autres agents des Communautés sont soumis au profit de celle-ci à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments versés par elles.

Ils sont exempts d'impôts nationaux sur les traitements, salaires et émoluments versés par les Communautés.»

B – Le droit national

5. L'ISF³, qui a succédé à l'impôt annuel sur les grandes fortunes⁴, a été institué par la loi de finances pour 1989⁵. L'ISF était, à la date des faits du litige au principal, régi par les dispositions des articles 885 A à 885 X du code général des impôts (ci-après le «CGI»).

6. L'article 885 A du CGI, dans sa version applicable à la date des faits du litige au principal⁶, disposait:

«Sont soumises à l'impôt annuel de solidarité sur la fortune, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à la limite de la première tranche du tarif fixé à l'article 885 U:

1° Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France.

[...]

2° Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France.

Sauf dans les cas prévus aux a et b du 4 de l'article 6, les couples mariés font l'objet d'une imposition commune.

Les conditions d'assujettissement sont appréciées au 1^{er} janvier de chaque année.

[...]

Les biens professionnels définis aux articles 885 N, 885 O, 885 O bis, 885 O ter, 885 O quater, 885 O quinquies, 885 P et 885 R ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune.»

3 — Pour une présentation générale, voir notamment Grosclaude, J., «Genèse et problématique», *JurisClasseur Impôt sur la fortune*, fasc. n° 15.

4 — Cet impôt, institué par l'article 2 de la loi n° 81-1160 de finances pour 1982, du 30 décembre 1981 (JORF du 31 décembre 1981, p. 3539), avait été abrogé par la loi n° 86-824 de finances rectificative pour 1986, du 11 juillet 1986 (JORF du 12 juillet 1986, p. 8688), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1987.

5 — Loi n° 88-1149, du 23 décembre 1988 (JORF du 28 décembre 1988, p. 16320).

6 — Disposition telle qu'elle résultait de la loi n° 98-1266 de finances pour 1999, du 30 décembre 1998 (JORF du 31 décembre 1998, p. 20050), modifiée par l'article 1^{er} du décret n°2009-389, du 7 avril 2009, portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code (JORF du 9 avril 2009, p. 6236).

7. L'ISF est assorti d'un mécanisme de plafonnement et celui de plafonnement du plafonnement, décrits à l'article 885 V bis du CGI. Ledit article était, dans sa version applicable à la date des faits en cause dans le litige au principal⁷, rédigé comme suit:

«L'impôt de solidarité sur la fortune du redevable ayant son domicile fiscal en France est réduit de la différence entre, d'une part, le total de cet impôt et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente, calculés avant imputation des crédits d'impôt et des retenues non libératoires, et, d'autre part, 85 % du total des revenus nets de frais professionnels de l'année précédente après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156, ainsi que des revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisés au cours de la même année en France ou hors de France et des produits soumis à un prélèvement libératoire. Cette réduction ne peut excéder une somme égale à 50 % du montant de cotisation résultant de l'application de l'article 885 V ou, s'il est supérieur, le montant de l'impôt correspondant à un patrimoine taxable égal à la limite supérieure de la troisième tranche du tarif fixé à l'article 885 U.

Les plus-values sont déterminées sans considération des seuils, réductions et abattements prévus par le présent code.

Pour l'application du premier alinéa, lorsque l'impôt sur le revenu a frappé des revenus de personnes dont les biens n'entrent pas dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune du redevable, il est réduit suivant le pourcentage du revenu de ces personnes par rapport au revenu total.»

II – Les faits à l'origine du litige au principal

8. Il ressort de la décision de renvoi ainsi que des observations soumises à la Cour que M. Bourgès-Maunoury et M^{me} Heintz, épouse de M. Bourgès-Maunoury (ci-après, ensemble, les «époux Bourgès-Maunoury»), sont d'anciens fonctionnaires, respectivement, de la Commission européenne et du Conseil de l'Union européenne. M^{me} Heintz perçoit une pension d'ancienneté depuis le 1^{er} septembre 2004. M. Bourgès-Maunoury a perçu une indemnité pour cessation définitive de service du 1^{er} janvier 2004 au 30 novembre 2008 et perçoit également, depuis le 1^{er} décembre 2008, une pension d'ancienneté.

9. L'indemnité et les pensions ainsi versées par l'Union sont, en application de l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités, soumises à un impôt au profit de cette dernière et exonérées d'impôts nationaux sur les revenus.

10. Les époux Bourgès-Maunoury étant domiciliés en France, ils sont, en application de l'article 885 A du CGI, soumis à l'ISF et ont, par conséquent, déposé des déclarations d'ISF pour les années 2002 à 2007.

A – Les déclarations d'ISF de 2002 à 2004, de 2006 et de 2007

11. Les déclarations annuelles conjointes des époux Bourgès-Maunoury qui sont à l'origine de l'affaire au principal correspondent aux années 2002 à 2004, 2006 et 2007. La déclaration pour l'année 2005, qui présente, comme on le verra, une spécificité, a trouvé une issue tout à fait distincte.

⁷ — Disposition telle qu'elle résultait de l'article 16 de la loi n° 98-1266, modifiée par l'article 38 de la loi n° 2004-1485 de finances rectificative pour 2004, du 30 décembre 2004 (JORF du 31 décembre 2004, p. 22522). L'article 885 V bis du CGI a, depuis, été abrogé par la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011, du 29 juillet 2011 (JORF du 30 juillet 2011, p. 12969).

12. Dans leurs déclarations pour les années 2002 à 2004, 2006 et 2007, les époux Bourgès-Maunoury ont omis d'inclure l'indemnité et la pension versées par l'Union dans le cadre du calcul du plafonnement de l'ISF prévu à l'article 885 V bis du CGI.

13. Le 29 mai 2008, l'administration fiscale française leur a adressé une proposition de rectification de leur ISF pour ces années, au motif que leurs revenus communautaires devaient être pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'ISF, proposition confirmée par décision du 1^{er} septembre 2008.

14. Le 19 janvier 2009, l'administration fiscale française a émis à l'encontre des époux Bourgès-Maunoury deux avis de recouvrement de la cotisation d'ISF due pour les années 2002 à 2004, 2006 et 2007. La réclamation contre ces avis, introduite par ces derniers le 4 février 2009, a été rejetée par décision de l'administration fiscale française du 18 février 2009.

15. Les époux Bourgès-Maunoury ont alors saisi, le 16 avril 2009, le tribunal de grande instance de Chartres, d'une part, d'une demande d'annulation de la décision de l'administration fiscale française du 18 février 2009 portant rejet explicite de leur réclamation ainsi que des deux avis de recouvrement émis à leur encontre le 19 janvier 2009 pour les années 2002 à 2004, 2006 et 2007 et, d'autre part, la décharge des cotisations d'ISF ainsi mises en recouvrement pour un montant s'élevant à 15 663 euros.

B – *La déclaration d'ISF de 2005*

16. Les époux Bourgès-Maunoury avaient, en revanche, omis de solliciter l'application du plafonnement de l'ISF pour l'année 2005 et, en conséquence, introduit, le 7 juillet 2006, une déclaration rectificative intégrant ce calcul pour cette année et sollicité le remboursement d'un trop versé de 6 239 euros sur un montant d'impôt déclaré de 8 861 euros.

17. Cette demande ayant été rejetée par l'administration fiscale française, les époux Bourgès-Maunoury ont, le 27 décembre 2006, saisi le tribunal de grande instance de Chartres de ce rejet. En application de l'article 24 du statut des fonctionnaires des Communautés européennes, ils ont également sollicité l'assistance de la Commission à cet égard, qui leur a été accordée par décision du 6 mars 2007.

18. Par jugement du 10 octobre 2007, le tribunal de grande instance de Chartres les a déboutés de leur demande.

19. Ils ont, par ailleurs, déposé plainte devant la Commission qui, par courrier du 14 janvier 2008, leur a indiqué qu'elle concluait à la violation de l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités et qu'elle enregistrait leur plainte comme un cas d'infraction.

20. Par lettre du 15 avril 2008, la Commission a fait part aux autorités françaises de ses doutes en ce qui concerne la compatibilité avec l'article 13, second alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités de la prise en compte des revenus d'origine communautaire dans le calcul du plafonnement de l'ISF.

21. Par arrêt du 27 novembre 2008, la cour d'appel de Versailles a infirmé le jugement du tribunal de grande instance de Chartres du 10 octobre 2007 rejetant leur demande au titre de l'année 2005.

22. Par arrêt du 19 janvier 2010⁸, la Cour de cassation a rejeté le pourvoi formé par l'administration fiscale française contre cet arrêt de la cour d'appel de Versailles.

8 — Pourvoi n° H 09-11.174.

23. La Cour de cassation a considéré que, dès lors que la cour d'appel de Versailles avait constaté que, en incluant le montant des pensions et indemnités perçues de l'Union pour le calcul du plafonnement de 85 % du total des revenus institué par l'article 885 V bis du CGI, le montant de l'ISF des époux Bourgès-Maunoury était augmenté, elle avait à juste titre pu conclure que se trouvait ainsi mise à la charge des contribuables une imposition qui avait pour effet de grever indirectement leurs revenus communautaires.

24. Par courrier du 15 octobre 2010, la Commission a informé les époux Bourgès-Maunoury que, eu égard à l'arrêt ainsi rendu par la Cour de cassation, elle estimait qu'une procédure d'infraction contre la République française ne leur procurerait aucun avantage.

III – La question préjudicielle et la procédure devant la Cour

25. C'est dans ce contexte que le tribunal de grande instance de Chartres, saisi des demandes des époux Bourgès-Maunoury concernant leurs déclarations d'ISF pour les années 2002 à 2004, 2006 et 2007 et nourrissant des doutes sur l'interprétation des dispositions de l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités, a décidé, au vu notamment de l'arrêt de la Cour de cassation ci-dessus cité, de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 13, second alinéa, du chapitre V du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes du traité instituant un Conseil unique et une Commission unique des Communautés européennes s'oppose-t-il à ce que l'ensemble des revenus d'un contribuable, y compris des revenus communautaires, soient pris en compte dans le calcul du plafonnement au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune?»

26. Les parties requérantes dans le litige au principal et la République française, le Royaume de Belgique, le Royaume des Pays-Bas ainsi que la Commission ont déposé des observations écrites.

27. La Cour a entendu les conseils des parties requérantes dans le litige au principal, ainsi que les agents de la République française et de la Commission au cours de l'audience publique qui s'est tenue le 23 novembre 2011.

IV – Analyse

28. La question préjudicielle posée par la juridiction de renvoi rend indispensable, nonobstant son apparente simplicité, l'exposé de considérations se rapportant tant au protocole sur les privilèges et immunités qu'à l'ISF et au mécanisme de plafonnement prévu à l'article 885 V bis du CGI.

A – *L'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités*

29. L'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités⁹ prévoit, en son premier alinéa, la soumission des fonctionnaires et autres agents de l'Union à un impôt sur les traitements, salaires et émoluments¹⁰ versés par elle et, en son second alinéa, une exemption d'impôts nationaux sur ces mêmes traitements, salaires et émoluments.

30. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que les deux alinéas de cet article, qui ne sauraient être isolés¹¹, visent à remplacer les impôts nationaux par un impôt communautaire applicable aux fonctionnaires et agents de l'Union selon des conditions uniformes, dans l'intérêt de l'indépendance de l'Union¹², et tendent ce faisant, d'une part, à garantir une stricte égalité de rémunération entre ces derniers¹³ et, d'autre part, à prévenir toute double imposition, communautaire et nationale, des traitements, salaires et émoluments qui leur sont versés par l'Union.

31. Cette disposition, dans son ensemble, entend assurer en effet une imposition uniforme desdits traitements, salaires et émoluments pour tous les fonctionnaires et agents de l'Union, en empêchant notamment, d'une part, que, par l'effet de la perception d'impôts nationaux différents, leur rémunération effective soit variable en raison de leur nationalité ou de leur domicile et, d'autre part, que, par l'effet d'une double imposition, cette rémunération soit anormalement grevée¹⁴.

32. La Cour a précisé que, selon ses termes et son économie, l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités vise «l'exemption de toute imposition nationale basée tant directement qu'indirectement sur les traitements, salaires ou émoluments versés par l'Union à ses fonctionnaires ou autres agents» et «s'oppose, par conséquent, à toute imposition nationale, quelles que soient sa nature ou ses modalités de perception, qui a pour effet de grever, directement ou indirectement, les fonctionnaires ou autres agents des Communautés, en raison du fait qu'ils sont bénéficiaires d'une rémunération versée par l'Union, même si l'impôt en cause n'est pas calculé en proportion du montant de cette rémunération»¹⁵, restreignant ainsi la souveraineté fiscale des États membres¹⁶.

9 — Cette disposition, dont la rédaction applicable à la date des faits du litige au principal remonte au 1^{er} juillet 1967, date d'entrée en vigueur du traité dit «de fusion», signé à Bruxelles le 8 avril 1965, reprend la substance des dispositions identiques des articles 12 des protocoles éponymes respectivement annexés au traité CEE et au traité CEEA, signés à Rome le 25 mars 1957. L'article 11, sous b), du protocole sur les privilèges et immunités annexé au traité CECA, signé à Paris le 18 avril 1951, posait également le principe de l'exonération de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par la Communauté européenne du charbon et de l'acier (CECA) aux membres de la Haute autorité et aux fonctionnaires de cette dernière, mais sans prévoir la perception d'un impôt communautaire. Voir, à cet égard, arrêt du 25 février 1969, Klomp (23/68, Rec. p. 43, point 8).

10 — Les conditions et la procédure selon lesquelles ledit impôt est déterminé et levé sont établies par le règlement (CEE, Euratom, CECA) n° 260/68 du Conseil, du 29 février 1968, portant fixation des conditions et de la procédure d'application de l'impôt établi au profit des Communautés européennes (JO L 56, p. 8). C'est également sur le fondement de l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités, notamment, qu'avait été adopté le règlement (Euratom, CECA, CEE) n° 3821/81 du Conseil, du 15 décembre 1981, modifiant le statut des fonctionnaires des Communautés européennes ainsi que le régime applicable aux autres agents de ces Communautés (JO L 386, p. 1), instituant le prélèvement exceptionnel de crise en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 3 juillet 1985, Abrias e.a./Commission (3/83, Rec. p. 1995).

11 — Arrêt du 3 juillet 1974, Brouerius van Nidek (7/74, Rec. p. 757, point 10). La Cour insiste, dans cet arrêt (point 11), sur l'idée que l'exemption de tout impôt national prévue à l'article 13, second alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités est une conséquence de la perception d'un impôt communautaire prévue à son premier alinéa, idée qui ne pouvait, par définition, être défendue sous l'empire du protocole sur les privilèges et immunités CECA. Voir, également, arrêt du 15 septembre 1981, Bruce of Donington (208/80, Rec. p. 2205, point 11).

12 — Arrêt du 3 mars 1988, Commission/BEI (85/86, Rec. p. 1281, point 23). Voir, également, arrêt du 8 septembre 2005, AB (C-288/04, Rec. p. I-7837, point 27), dans lequel la Cour expose que l'attribution des immunités et privilèges nécessaires à l'accomplissement de la mission des institutions communautaires sur la base de dispositions de rang supérieur, celles du protocole sur les privilèges et immunités, permet de garantir leur «autonomie institutionnelle et fonctionnelle».

13 — Dans son arrêt du 16 décembre 1960, Humblet/État belge (6/60, Rec. p. 1125, 1156 et 1157), la Cour avait déjà souligné que le pouvoir exclusif de la Communauté de fixer le montant net des traitements de ses fonctionnaires était indispensable pour «renforcer l'indépendance [de ses] cadres administratifs [...] vis-à-vis des pouvoirs nationaux» mais également pour garantir l'égalité de traitement des fonctionnaires de nationalité différente.

14 — Arrêts du 8 février 1968, Van Leeuwen (32/67, Rec. p. 63, en particulier p. 71), et Brouerius van Nidek, précité (point 11).

15 — Formulation invariante depuis arrêt du 24 février 1988, Commission/Belgique (260/86, Rec. p. 955, point 10); voir, notamment, arrêts du 22 mars 1990, Tither (C-333/88, Rec. p. I-1133, point 12), et du 25 mai 1993, Kristoffersen (C-263/91, Rec. p. I-2755, point 15).

16 — Arrêt du 14 octobre 1999, Vander Zwalm et Massart (C-229/98, Rec. p. I-7113, point 24).

33. Cette exemption concerne spécifiquement les fonctionnaires et agents de l'Union¹⁷ et est limitée aux impôts nationaux de nature analogue à ceux dont l'Union frappe leurs traitements, salaires et émoluments¹⁸, aux impositions nationales susceptibles de frapper les revenus provenant de l'exercice de leurs fonctions, lesquels font l'objet d'une imposition communautaire¹⁹.

34. Rappelons, pour mémoire et de façon très élémentaire, le contenu de la jurisprudence de la Cour.

35. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Humblet/État belge*²⁰, la Cour était appelée à apprécier la compatibilité avec l'article 11, sous b), du protocole sur les privilèges et immunités CECA de l'impôt complémentaire belge qui frappait l'ensemble des revenus cumulés des ménages à des taux progressifs par tranches. En l'occurrence, l'administration fiscale belge avait, en substance, déterminé le taux d'imposition applicable à l'épouse d'un fonctionnaire de la CECA en prenant en considération les revenus de ce dernier.

36. Saisie sur le fondement de l'article 16 du protocole sur les privilèges et immunités CECA, la Cour a jugé que ledit protocole s'opposait non seulement à toute imposition d'un fonctionnaire trouvant sa cause en tout ou en partie dans le versement du traitement payé par la CECA, mais également à la prise en compte dudit traitement pour la fixation du taux d'impôt applicable à d'autres revenus. Elle a notamment constaté, à cet égard, que le fait de percevoir des impôts sur une catégorie de revenus en prenant en considération, pour en calculer le taux, d'autres revenus, équivalait matériellement à l'imposition directe de ces revenus, dans la mesure où, compte tenu de considérations économiques et financières raisonnables, l'ensemble des revenus d'un contribuable constituait un tout organique²¹.

37. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Brouerius van Nidek*²², la Cour a jugé que les droits de succession, qui frappent d'une charge unique les actifs successoraux à l'occasion de leur transmission, ne relevaient pas des impôts nationaux interdits visés à l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités, pour autant qu'ils étaient appliqués de manière non discriminatoire à tous les contribuables.

38. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Tither*²³, la Cour était saisie d'une question concernant un mécanisme de subvention des intérêts versés par les particuliers sur les emprunts destinés à l'acquisition ou à l'amélioration de leur résidence principale. Ce mécanisme permettait à l'emprunteur de déduire des intérêts à verser au prêteur une somme égale au montant de l'impôt sur le revenu correspondant à ces versements, le prêteur étant tenu de consentir à cette déduction. Sur le plan fiscal, la déduction ainsi opérée sur le paiement des intérêts avait le même effet qu'un abattement de l'impôt sur le revenu de l'emprunteur. Le bénéfice de cette subvention était, toutefois, exclu pour les personnes exonérées d'impôt sur le revenu. La Cour a jugé que l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités n'obligeait pas l'État membre à accorder ladite subvention aux fonctionnaires et agents de l'Union.

17 — Dans son arrêt *Humblet/État belge*, précité (en particulier p. 1148), concernant l'article 11, sous b), du protocole sur les privilèges et immunités CECA et donc rendu à une époque où l'impôt communautaire sur les rémunérations des fonctionnaires CECA n'existait pas, la Cour avait jugé que les privilèges et immunités, dont l'exonération d'impôts nationaux, tout en étant prévus dans l'intérêt public communautaire, étaient néanmoins accordés directement à ces derniers et créaient un droit subjectif à leur profit.

18 — Arrêt *Brouerius van Nidek*, précité (point 12).

19 — Arrêt du 22 mars 2007, *Commission/Belgique* (C-437/04, Rec. p. I-2513, point 61).

20 — Précité.

21 — En particulier p. 1159.

22 — Précité.

23 — Précité.

39. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Kristoffersen*²⁴, la Cour était saisie de la question de savoir si la loi danoise relative à l'impôt sur le revenu était compatible avec l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités en ce qu'elle permettait d'imposer la valeur locative du logement d'un fonctionnaire européen. La Cour a jugé que cette imposition ne constituait pas une taxation indirecte des traitements, salaires et émoluments versés par l'Union, dans la mesure où elle ne présentait aucun lien juridique avec ceux-ci et revêtait un caractère objectif.

40. Enfin, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Vander Zwalmen et Massart*²⁵, la Cour était saisie d'une question concernant l'octroi du bénéfice du quotient conjugal au titre de l'imposition sur le revenu en Belgique. La législation belge prévoyait, dans le cadre de l'imposition séparée des revenus des conjoints, l'octroi d'un allègement fiscal (le quotient conjugal) aux ménages disposant d'un seul revenu et aux ménages disposant de deux revenus dont le second était inférieur à une somme donnée. La Cour a jugé que le refus d'octroi du quotient conjugal aux ménages dont un conjoint avait la qualité de fonctionnaire de l'Union, lorsque le traitement de ce dernier était supérieur à cette somme, n'était pas incompatible avec l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités. En effet, la cause de l'exclusion du bénéfice résultait de l'application d'une condition générale et objective applicable à tout contribuable, et donc non discriminatoire, et non pas d'une condition supplémentaire liée à la qualité de fonctionnaire de l'un des conjoints.

41. En revanche, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Commission/Belgique*²⁶, la Cour a jugé que le Royaume de Belgique avait manqué aux obligations lui incombant en vertu de l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités en refusant d'accorder aux propriétaires d'immeubles les réductions du précompte immobilier lorsque le locataire de l'immeuble ou son conjoint était fonctionnaire ou agent de l'Union. La législation belge en cause prévoyait, en substance, que le précompte immobilier, un impôt sur les propriétés foncières en Belgique dû par le propriétaire, pouvait être réduit en fonction de la situation sociale de l'occupant de l'immeuble. Cette réduction était toutefois exclue lorsque l'habitation était occupée par un locataire exonéré d'impôt sur le revenu «en vertu de conventions internationales». Le bénéfice d'un précompte à taux réduit était, en conséquence, refusé au propriétaire lorsque le locataire était fonctionnaire ou agent de l'Union, exonéré de l'impôt belge sur le revenu en application de l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités.

42. La Cour, prenant en considération le fait que, lorsque l'habitation était donnée en location, le précompte était, dans la réalité économique, répercuté par le propriétaire sur le locataire, a jugé que cette exclusion du bénéfice du précompte immobilier à taux réduit était contraire à l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités. En effet, elle revenait à faire supporter aux fonctionnaires et agents de l'Union, en raison du fait qu'ils étaient bénéficiaires d'une rémunération soustraite aux impôts nationaux, une charge financière supplémentaire par rapport aux autres redevables²⁷.

43. L'idée, générale mais constante, qui se dégage ainsi de la jurisprudence de la Cour est qu'il n'y a imposition indirecte des revenus des fonctionnaires et agents de l'Union que lorsque la réglementation nationale en cause a pour finalité, tout en respectant formellement le protocole sur les privilèges et immunités en apparence, de grever lesdits revenus au-delà de l'impôt communautaire, lorsqu'il peut s'en déduire qu'elle a pour objet ou pour effet de «contourner» ledit protocole. Dans cette optique, une législation qui «cible» les fonctionnaires et agents de l'Union ou leur réserve un traitement discriminatoire, pour reprendre l'idée exprimée par la Cour dans ses arrêts précités *Brouerius van Nidek* ainsi que *Vander Zwalmen et Massart*²⁸, peut s'analyser comme la manifestation de la volonté de contourner le protocole sur les privilèges et immunités.

24 — Précité.

25 — Précité.

26 — Précité.

27 — Point 12.

28 — Point 14.

B – *La disposition nationale*

44. La juridiction de renvoi ne donne guère de précisions ni sur l'ISF ni, en particulier, sur le sens et la finalité du mécanisme de plafonnement applicable à la liquidation de l'ISF dans sa décision de renvoi. Pourtant, eu égard à la question posée, il est indispensable de se livrer à un examen tant de la nature et de la structure de l'ISF que du mécanisme de plafonnement prévu à l'article 885 V bis du CGI et donc, in fine, du calcul du montant de la cotisation d'ISF.

45. Cela précisé, il demeure que c'est à la juridiction de renvoi seule qu'il incombe d'interpréter les dispositions de son droit national. C'est la raison pour laquelle, il faudra, dans le cadre de l'examen du droit national mené en vue de donner à ladite juridiction une réponse utile à la question qu'elle pose, s'en remettre, au-delà d'un certain point, à sa propre interprétation dudit droit national.

46. L'examen du droit national abordera tout d'abord l'ISF en tant que tel, puis le mécanisme de plafonnement prévu à l'article 885 V bis du CGI et, enfin, la non-exclusion des revenus d'origine communautaire du calcul dudit plafonnement.

1. La nature et la légitimité de l'ISF

47. En vertu de l'article 885 A du CGI, sont soumises à l'ISF tant les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France, que les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France²⁹, suivant un barème progressif actualisé chaque année établi à l'article 885 U du CGI³⁰, dès lors que la valeur desdits biens excède la première tranche dudit barème³¹.

48. L'assiette de l'ISF est, en vertu de l'article 885 E du CGI³², constituée par la valeur nette de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables du redevable³³. Elle englobe, par conséquent, l'ensemble des actifs financiers³⁴ (liquidités, valeurs mobilières) ou non financiers (résidences principales ou secondaires, immeubles de rapport, terrains) du redevable. C'est ce dernier qui procède lui-même à l'évaluation de ses biens taxables, selon les règles en vigueur en matière de mutation par décès. Les biens sont évalués à leur valeur vénale réelle, au jour du fait générateur de l'imposition, soit le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

49. L'ISF est, ainsi, un impôt assis sur la détention du patrimoine, une imposition de l'actif net du redevable³⁵. Dans ces termes, il me paraît clair que la Cour peut raisonnablement faire sienne cette interprétation de l'ISF selon laquelle, eu égard à sa base imposable, il grève le patrimoine en tant que source de richesse différente du revenu.

29 — Voir, notamment, «Champ d'application», «Fait générateur», «Personnes imposables» dans *JurisClasseur Impôt sur la fortune*, fasc. n° 20.

30 — Les taux applicables s'échelonnaient de 0,55 % à 1,8 % de la valeur nette des biens. Avec la réforme intervenue en 2011, il n'y a désormais plus que deux taux, 0,25 % pour un patrimoine de 1 300 000 à 3 000 000 euros et 0,50 % au-delà.

31 — À savoir une valeur supérieure à 720 000 euros entre le mois de mars 2002 et le mois de janvier 2005, à 732 000 euros entre le mois de janvier 2005 et le mois de janvier 2007 et à 760 000 euros entre le mois de janvier 2007 et le mois d'avril 2008.

32 — Voir, notamment, «Assiette de l'impôt», «Patrimoine à prendre en considération» dans *JurisClasseur Impôt sur la fortune*, fasc. n° 24.

33 — La charge de l'ISF est toutefois atténuée par, notamment, des abattements, comme celui concernant la résidence principale, et des exonérations totales ou partielles, notamment celles concernant les biens professionnels, les titres de sociétés soumis à un engagement de conservation (voir, à cet égard, décision n° 2003-477 DC du Conseil constitutionnel, du 31 juillet 2003, loi pour l'initiative économique, Rec. p. 418, onzième à seizième considérants), mais aussi les objets d'art, d'antiquité et de collection, les bois et forêts, les droits de propriété intellectuelle des inventeurs et des auteurs, ou encore certaines rentes viagères. Voir, à cet égard, les différents fascicules du *JurisClasseur Impôt sur la fortune*.

34 — Les dettes sont déduites de l'assiette de l'ISF dans les mêmes conditions et limites qu'en matière de droits de succession.

35 — Voir, à cet égard, analyse de Migaud, D., dans le rapport d'information de l'Assemblée nationale n° 1065, sur la fiscalité du patrimoine et de l'épargne, du 16 juillet 1998, en particulier p. 35. L'auteur expose que l'enjeu social de l'ISF tient à la volonté d'assurer une plus grande équité entre les contribuables en ce qu'il appréhende les facultés contributives conférées au détenteur du patrimoine par la possession même de celui-ci.

50. Cela étant précisé, il doit être insisté sur le fait que la présente affaire ne met nullement en cause la légitimité, au regard du protocole sur les privilèges et immunités, d'un impôt sur le patrimoine, parallèle à l'impôt sur le revenu, ni la faculté pour les États membres de soumettre les fonctionnaires et agents de l'Union relevant de leur souveraineté fiscale à un tel impôt. La Cour n'est donc pas appelée à répondre à la question de savoir si un impôt national, en tant qu'il grève formellement le patrimoine, est en toutes circonstances compatible avec le protocole sur les privilèges et immunités.

51. En tout état de cause, il faut écarter l'idée selon laquelle, eu égard à l'amplitude de son assiette, l'ISF grève le revenu dans la mesure où sa perception opère une réduction de la richesse disponible totale du redevable. Certes, dans la mesure où l'ISF appréhende l'ensemble du patrimoine du redevable, y compris ses actifs financiers, il intègre par conséquent, nécessairement, une fraction résiduelle des revenus non dépensés de l'année précédant l'année d'imposition. Toutefois, toute imposition du patrimoine constitue, en définitive, une imposition du «revenu gelé», c'est-à-dire du revenu non consommé intégrant le patrimoine du redevable³⁶.

2. Le mécanisme du plafonnement de l'ISF

a) La description de l'ISF

52. Exprimé en termes très simples, le plafonnement de l'ISF prévu à l'article 885 V bis du CGI³⁷ tend à éviter que l'ensemble des impôts directs à payer par le contribuable, comprenant l'impôt sur le revenu et l'ISF, ne dépasse un pourcentage déterminé de ses revenus³⁸.

53. L'application du plafonnement³⁹ consiste, en substance, à soustraire⁴⁰ du montant de la cotisation d'ISF due en principe pour l'année en cours le montant résultant de la différence entre, d'une part, le total de la cotisation d'ISF due pour l'année en cours et des impôts⁴¹ dus en France et à l'étranger⁴² au titre des revenus de l'année précédente et, d'autre part, 85 % des revenus perçus par le redevable l'année précédente. C'est dans ces 85 % que l'article 885 V bis du CGI impose⁴³ l'inclusion des revenus

36 — Le Conseil constitutionnel a jugé à cet égard que, dans la mesure où son assiette ne se contente pas d'englober les seuls biens productifs de revenus, l'ISF était non pas une imposition sur le revenu au regard du droit français, mais, plus largement, un impôt frappant «la capacité contributive que confère la détention d'un ensemble de biens et de droits». Voir, décision n° 2010-44 QPC, du 29 septembre 2010, Époux M., onzième considérant; Crouy-Chanel, E., et Le Bris, A.-S., «La décision n° 2010-44 QPC du Conseil constitutionnel: réflexions sur la notion de faculté contributive», *Revue de Droit fiscal*, n° 9, p. 230; Feldman, J.-Ph., *Le Conseil constitutionnel et l'ISF. De l'égalité et de la progressivité de l'impôt*, Dalloz, 2010, n° 39, p. 2620; décision n° 2010-99 QPC, du 11 février 2011, M^{me} Laurence N., cinquième considérant; Roemer, F., «Conformité à la Constitution du principe de la limitation du plafonnement de l'impôt sur la fortune», *Semaine juridique édition Générale*, 2011, n° 15, p. 703.

37 — Il faut préciser qu'il était réservé aux personnes ayant leur domicile fiscal en France. La Commission avait formellement enclenché une procédure d'infraction contre la République française à cet égard, close le 27 octobre 2011 à l'issue de la réforme de 2011 supprimant le plafonnement. Voir communiqué de presse de la Commission IP/10/1405, du 28 octobre 2010, «Fiscalité directe: la Commission européenne demande à la France de revoir deux mesures de plafonnement».

38 — Prévu par la loi n° 88-1149, du 23 décembre 1988, créant l'ISF, le plafonnement a initialement été fixé à 70 % des revenus disponibles avant d'être porté à 85 % par l'article 16 de la loi n° 90-1168 de finances pour 1991, du 29 décembre 1990 (JORF du 30 décembre 1990, p. 16367). L'article 885 V bis du CGI a, depuis, été abrogé par la loi n° 2011-900, concomitamment à la modification du barème de l'impôt. Voir, à cet égard, décision n° 2011-638 DC du Conseil constitutionnel, du 28 juillet 2011, loi de finances rectificative pour 2011 (JORF du 30 juillet 2011, p. 13001, dix-huitième considérant).

39 — Sur les modalités concrètes de calcul du plafonnement, voir Thibault-Liger, J., «Tarif et liquidation de l'impôt», *JurisClasseur Impôt sur la fortune*, fasc. n° 70.

40 — Sous réserve du plafonnement du plafonnement. L'article 885 V bis du CGI prévoit à la fois un plafonnement de l'ISF et un plafonnement du plafonnement de l'ISF. Le plafonnement du plafonnement, institué par la loi n° 95-1346 de finances pour 1996, du 30 décembre 1995 (JORF du 31 décembre 1995, p. 19030), n'est pas non plus en cause dans le cadre de la présente affaire. Son objectif était d'éviter que le plafonnement ne soit trop avantageux, d'éviter que le contribuable ne minore ses revenus dans le but de réduire considérablement l'impôt dû sur un patrimoine très important. Voir à cet égard, par exemple, Chenevov-Gueriaud, M., «L'impôt de solidarité sur la fortune: une évolution inachevée», *Revue de la recherche juridique — Droit prospectif*, 2006, n° 3.

41 — Sur le calcul du montant à prendre en compte à cet égard. Voir, confirmant l'instruction administrative 7 R-1-89, du 28 avril 1989 (BOI 7 R-1-89), Conseil d'État, 28 février 2007, requête n° 292912, M. et M^{me} Lefoulon, et conclusions de M. Collin, *Droit fiscal*, 2007, n° 43, commentaire n° 936.

42 — Il ressort de l'article 885 V bis du CGI que les impôts payés à l'Union par ses fonctionnaires et agents sont pris en compte à cet égard.

43 — Depuis l'année 1999.

exonérés d'impôt sur le revenu réalisés en France ou à l'étranger, ce qui comprend les rémunérations, prestations, rentes, pensions et revenus divers versés par l'Union au cours de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF, en cause dans la présente affaire. Le mécanisme ne se déclenche donc qu'à condition que, en substance, le montant total des impôts directs à payer pour l'année en cours dépasse 85 %⁴⁴ du montant total des revenus perçus au cours de l'année précédente.

b) Le sens et la finalité du plafonnement de l'ISF

54. Le mécanisme de plafonnement de l'ISF, en faisant en substance obstacle à ce que l'imposition globale des redevables dépasse 85 % de leurs revenus⁴⁵, a pour principal objectif d'éviter que les redevables ne disposant que de revenus modestes, mais disposant d'un patrimoine important à la rentabilité médiocre, ne se trouvent dans l'obligation d'aliéner une partie de leur patrimoine pour s'acquitter de l'impôt dû⁴⁶. Il vise donc à moduler l'impact de l'ISF en fonction, précisément, des revenus du redevable et tend, par conséquent, à limiter le caractère potentiellement confiscatoire de l'ISF⁴⁷.

55. Il ressort, à cet égard, des débats parlementaires⁴⁸ que le mécanisme du plafonnement a bien été institué dans l'objectif d'éviter que l'ISF ne produise un effet confiscatoire et n'apparaisse ainsi comme insupportable, intolérable, du point de vue de la justice sociale et de l'équité⁴⁹.

44 — Le Conseil constitutionnel français a jugé, à cet égard, que la fixation par le législateur de ce seuil de 85 % n'entraînait pas, nonobstant son importance, de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques, en soulignant qu'il avait pour objectif de faire obstacle à ce que les redevables détenteurs des patrimoines les plus importants n'aménagent leur situation en privilégiant la détention de biens qui ne procurent aucun revenu imposable et d'ainsi limiter l'avantage que ces derniers tirent du plafonnement. Voir décision n° 2010-99 QPC, du 11 février 2011, M^{me} Laurence N., cinquième considérant.

45 — Le législateur a ultérieurement institué un second mécanisme, le bouclier fiscal, qui a considérablement réduit la portée du plafonnement, mais il n'est pas en cause dans la présente affaire et a été supprimé en même temps que le plafonnement par la loi n° 2011-900, susmentionnée.

46 — Conséquence connue sous le nom de «syndrome des pêcheurs de l'Île de Ré», ille sur laquelle la pression immobilière place certains agriculteurs détenteurs d'un important patrimoine et donc soumis à l'ISF dans l'impossibilité de s'acquitter de leurs obligations faute de revenus suffisants.

47 — Sur la logique de ce mécanisme, voir Chouvelon, Th., «Le plafonnement de l'ISF», *Semaine juridique édition Notariale*, 1993, n° 51 et 52, p. 684 à 687.

48 — Voir, en particulier, Migaud, D., rapport d'information n° 1065, susmentionné, dans lequel l'auteur précise que «[l]a justification d'origine du plafonnement tient à la volonté d'ôter tout caractère confiscatoire à l'impôt sur l'actif net, en particulier dans le cas des redevables disposant d'un patrimoine dégageant une faible rentabilité, par exemple lorsqu'il est principalement immobilier, et percevant des revenus modestes».

49 — Sur ce thème, voir notamment, Turot, J., «Le caractère confiscatoire de l'ISF», Lettre des avocats conseils fiscaux 1999, n° 66, p. 34; Maublanc, J.-P., «Le contribuable peut-il tenir en échec le caractère confiscatoire de l'ISF?», *Actualité juridique: Droit immobilier*, 2005, n° 11, p. 823; Courrec du Pont, N., et Mercier, J.-Y., «Le plafonnement de l'ISF est-il bien conforme aux exigences constitutionnelles?», *Semaine juridique édition Entreprises*, 2008, n° 17 et 18, p. 46.

56. Il semble⁵⁰, en outre, que ce soit en considération de la jurisprudence du Conseil constitutionnel⁵¹, centrée sur le respect du principe d'égalité et, plus précisément, du principe de l'égalité devant les charges publiques⁵², que le législateur ait décidé d'assortir l'ISF de ce mécanisme de plafonnement⁵³.

57. Il faut tout de même insister sur le fait que le mécanisme de plafonnement n'est pas non plus, en lui-même, mis en cause dans la présente affaire. Il est, du reste, susceptible de bénéficier tant aux fonctionnaires et agents de l'Union qu'aux autres redevables soumis à l'ISF. Il ne saurait, en effet, être exclu qu'un fonctionnaire ou agent de l'Union soumis à l'ISF puisse relever du «syndrome des pêcheurs de l'Île de Ré»⁵⁴. Par conséquent, et en l'absence de plafonnement de l'ISF, une fraction de ses revenus communautaires pourrait, dans des proportions éventuellement très importantes, être affectée au paiement de l'ISF. Par conséquent, il est des situations dans lesquelles les fonctionnaires et agents de l'Union non seulement ne sauraient renoncer au jeu du plafonnement mais encore doivent pouvoir en bénéficier⁵⁵.

58. Ainsi décrit, le mécanisme de plafonnement de l'ISF intégré aux modalités de liquidation de l'ISF présente toutes les caractéristiques de ce que, dans la culture juridique de certains États membres et en particulier ceux de langue allemande, l'on appelle une «clause de cas de rigueur»⁵⁶, sans préjudice de ce que l'idée sous-jacente puisse se rencontrer dans la culture juridique de tous les États membres⁵⁷.

50 — En ce sens, Marini, Ph., *L'impôt sur la fortune*, rapport d'information, commission des finances du Sénat, n° 351; Fribourg, M., «Impôt sur le revenu, impôt de solidarité sur la fortune et équité fiscale», n° 177, dans *Conseil des prélèvements obligatoires, Prélèvements obligatoires sur les ménages: progressivité et effets redistributifs*, mai 2011.

51 — En particulier de la décision n° 81-133 DC, du 30 décembre 1981, loi de finances pour 1982 (Rec. p. 41, quatrième à septième considérants), déclarant l'impôt sur les grandes fortunes conforme à la constitution. Si le Conseil constitutionnel n'a, en l'occurrence, jamais été formellement saisi de la constitutionnalité du plafonnement de l'ISF en tant que tel, il a néanmoins eu l'occasion de s'exprimer sur le principe d'un plafonnement de l'impôt, en l'occurrence celui du bouclier fiscal, en des termes qui méritent d'être cités. Il a ainsi jugé que «l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789 ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives» et que «dès lors, dans son principe, le plafonnement de la part des revenus d'un foyer fiscal affectée au paiement d'impôts directs, loin de méconnaître l'égalité devant l'impôt, tend à éviter une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques»; voir décision n° 2007-555 DC, du 16 août 2007, *loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat* (Rec. p. 310, vingt-quatrième considérant), ainsi que décision n° 2005-530 DC, du 29 décembre 2005, loi de finances pour 2006 (Rec. p. 168, soixante-cinquième et soixante-sixième considérants). Dans sa récente décision concernant la loi de finances rectificative pour 2011 (décision n° 2011-638 DC, susmentionnée, dix-huitième considérant), laquelle a notamment supprimé la plafonnement de l'ISF prévu à l'article 885 V bis du CGI et modifié le barème de l'ISF, le Conseil constitutionnel a jugé que la réduction de la progressivité de l'ISF résultant de la modification du barème dénoncée par les auteurs de la saisine était conforme à la constitution. Il a estimé à cet égard que, en modifiant le barème de l'ISF, le législateur avait «entendu éviter que la suppression concomitante du plafonnement prévu par l'article 885 V bis du [CGI] et [du bouclier fiscal] aboutisse à faire peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives».

52 — Voir, notamment, Eveillard, G., «L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel», *Les Petites Affiches*, 26 janvier 2000, p. 8; Castagnède, B., «Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale», *Les Petites Affiches*, 1^{er} mai 2001, p. 4; Mastor, W., *L'impôt de solidarité sur la fortune à l'épreuve de la Constitution*, Dalloz, 2005, p. 1257; Frank, A., «Les critères objectifs et rationnels dans le contrôle constitutionnel de l'égalité», *Revue du droit public*, 2009, p. 77; Dussart, M.-L., «Les choix de politiques fiscales du législateur, l'égalité devant les charges publiques et le pouvoir d'appréciation du juge constitutionnel», *Revue du droit public*, 2010, p. 1003; Montgolfier, J.-F., «Le conseil constitutionnel et la propriété privée des personnes privées», *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, p. 35; Fouquet, O., «Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt», *Nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, p. 7.

53 — En ce qui concerne la jurisprudence de la Cour de cassation, voir, notamment Albert, J.-L., *La Cour de cassation et l'impôt de solidarité sur la fortune: conséquences et inconséquence*, Dalloz, 2005, n° 25, p. 1659; Mercier, J.-Y., «L'ISF est-il spoliateur? Une réponse négative de la Cour de cassation», *Bulletin de gestion fiscale des entreprises*, 2005, n° 2, p. 25; Quilici, S., «ISF et caractère confiscatoire: choix de gestion n'est pas raison», *Semaine juridique édition Entreprises*, 2009, n° 42. Voir, en particulier, Cour de cassation, chambre commerciale, arrêt du 4 octobre 2011, requête n° 10-18.601, Alain Y et M^{me} X., renvoyant aux décisions du Conseil constitutionnel n° 2010-44 QPC et n° 2010-99 QPC, susmentionnées, déclarant respectivement conformes à la Constitution les articles 885 E et 885 V bis du CGI.

54 — Voir note en bas de page 48 des présentes conclusions.

55 — Voir, par analogie, arrêt Vander Zwalmen et Massart, précité (points 28 et 29).

56 — Le terme «clause de cas de rigueur» est ici employé en tant que traduction de «Härteklause» en langue allemande, de «hardship clause» en langue anglaise. Voir, à cet égard, Pernice, I., *Billigkeit und Härteklause in öffentlichem Recht*, Nomos, 1991; Lücke, J., *Die (Un-) Zumutbarkeit als allgemeine Grenze öffentlich-rechtlicher Pflichten des Bürgers*, Duncker & Humblot, 1973.

57 — Par exemple, Guilloid, O., «La clause de dureté dans quelques législations européennes sur le divorce», *Revue internationale de droit comparé*, 1983, vol. 3, n° 4, p. 787; Fouletier, M., *Recherches sur l'équité en droit public français*, LGDJ, 2003, en particulier p. 44 et suiv.; Philip, L., «Solidarité et politique fiscale», dans Béguin, J.-C., Charlot, P., et Laidié, Y., *La solidarité en droit public*, L'Harmattan, 2005, p. 241; Almeida Prado, M., *Le hardship dans le droit du commerce international*, Bruylant et Forum Européen de la Communication, Bruxelles et Paris, 2003.

59. Dans tout ordre juridique appelé à s'exprimer au moyen de formulations générales et abstraites, ce qui est le propre de la loi, il est inévitable de prévoir l'atténuation des conséquences de son application, de recourir à l'exception. La rigueur de la loi doit trouver ses limites lorsqu'elle atteint un certain degré d'intensité. C'est dans de tels cas que le législateur est censé intervenir avec une clause de cas de rigueur, à tout le moins s'il entend être reconnu comme législateur légitime, juste ou, plus simplement, s'il entend demeurer cohérent avec les exigences découlant du principe de proportionnalité.

60. Le droit fiscal n'est pas régi par des normes différentes⁵⁸. Le système fiscal, dans les traditions constitutionnelles communes aux États membres, est soumis, entre autres choses, aux critères de justice, qui s'efforcent de trouver une expression dans des formulations valides de manière générale et abstraite. Il faut, cependant, être conscient de ce que cette prétention connaît ses propres limites. Ainsi, l'idée, répandue et reconnue, que l'exercice du pouvoir fiscal ne doit pas avoir une portée confiscatoire peut tout autant régir la formulation générale de la norme fiscale qu'inspirer les exceptions, les clauses de cas de rigueur, dont celle-ci peut éventuellement être assortie.

61. C'est dans cette perspective que l'importance des méthodes d'interprétation prend tout son relief. Il est, certes, communément admis que toute exception à une norme doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Face aux clauses de cas de rigueur, il ne saurait, toutefois, être question de s'arrêter à cette seule considération. Leur interprétation impose, tout au contraire, de ne jamais perdre de vue la finalité qui est la leur, celle qui se trouve à l'origine même de leur institution par le législateur. Toute interprétation d'une clause de cas de rigueur qui s'écarterait visiblement de sa raison d'être aboutirait à une dénaturation de celle-ci, la privant ainsi de toute sa légitimité d'origine.

62. Tout en prenant bien soin de rappeler que c'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient d'interpréter les dispositions de son droit national, il peut néanmoins être raisonnablement considéré que le mécanisme du plafonnement de l'ISF a pour objet de pallier l'effet potentiellement confiscatoire de l'ISF, en harmonie avec l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950⁵⁹, ainsi que, plus largement, les traditions constitutionnelles communes aux États membres⁶⁰.

c) La non-exclusion des revenus provenant de l'Union

63. Le troisième élément de la législation nationale qu'il reste à analyser est l'inclusion des revenus d'origine communautaire dans le calcul du plafonnement de l'ISF.

64. Comme je l'ai déjà relevé, le problème que l'article 885 V bis du CGI soulève au regard du droit de l'Union est qu'il intègre, dans le calcul du plafonnement, les revenus exonérés des redevables. Cet article prend en l'occurrence en compte la circonstance que certains redevables de l'ISF disposent de revenus qui découlent d'une relation de travail avec une institution de l'Union.

58 — Isensee, J., *Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes. Rechtfertigung und Reichweite des Steuererlasses im Rechtssystem des Grundgesetzes*, dans *Festschrift für Werner Flume*, 1978, Vol. 2, p. 129.

59 — La Cour européenne des droits de l'homme a d'ailleurs eu l'occasion de juger que les modalités d'application de l'ISF, et notamment l'application de la règle du plafonnement et la détermination de l'assiette servant au calcul de celui-ci, relevaient de la marge d'appréciation qui est reconnue à l'État dans le cadre de la mise en œuvre de sa politique fiscale. Voir décision du 4 janvier 2008, requêtes n^{os} 25834/05 et 27815/05, *Époux Imbert de Tremiolles c. France*, p. 11; Van Brustem, E.-J., *L'ISF et la notion d'impôt confiscatoire sous l'angle de l'article 1^{er} du protocole n^o 1 de la Convention européenne des droits de l'homme*, *Droit fiscal* 2008, n^o 15, p. 33 à 38. Voir également, plus largement *Commission européenne des droits de l'homme*, décision du 14 décembre 1988, *Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse et un groupe d'environ 15 000 personnes c/ Suède*, requête n^o 13013/87, D. R. n^o 58, p. 191; Cour eur. D. H., arrêt du 3 juillet 2003, *Buffalo Srl en liquidation c. Italie*, requête n^o 38746/97, § 32.

60 — La Cour constitutionnelle allemande a, il faut le souligner, déclaré inconstitutionnel l'impôt sur la fortune allemand du fait de l'absence d'un tel mécanisme de plafonnement. Voir, à cet égard, Grosclaude, J., *De l'inconstitutionnalité de l'imposition de la fortune en Allemagne et en France*, *Droit fiscal*, 2002, n^o 24, p. 879.

65. Cette prise en compte ou, si l'on préfère, cette non-exclusion des revenus d'origine communautaire dans le calcul du plafonnement peut, dans un certain nombre de cas, alourdir la cotisation d'ISF du redevable⁶¹. Plus exactement, la prise en compte des revenus d'origine communautaire augmentant le niveau des revenus pris en considération, elle revient à atténuer l'efficacité du plafonnement qui emporte mécaniquement une augmentation de la cotisation d'ISF, à proportion de l'importance du patrimoine toujours.

66. C'est le seul point en discussion dans le cadre de la présente affaire.

C – La non-exclusion des revenus d'origine communautaire du calcul du plafonnement de l'ISF au regard de l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités.

1. Les conséquences de la non-exclusion des revenus provenant de l'Union

67. Il faut encore une fois rappeler que la non-exclusion des revenus d'origine communautaire dans le calcul du plafonnement de l'ISF peut impliquer, dans un certain nombre de cas, l'inactivation ou la neutralisation de la clause de cas de rigueur avec, comme conséquence indirecte, une augmentation de la cotisation à l'ISF du redevable. Si cette circonstance n'est pas nécessairement suffisante à elle seule pour considérer que les dispositions de l'article 885 V bis du CGI ne sont pas compatibles avec l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités, elle oblige cependant à poursuivre l'analyse afin de s'assurer que, nonobstant sa nature spécifique, l'ISF ne grève pas indirectement lesdits revenus.

68. En réalité, par leur demande, les époux Bourgès-Maunoury entendent bien obtenir l'application à leur profit de la clause de cas de rigueur, mais en évaluant leurs revenus sans prendre en considération ceux d'origine communautaire. Cette demande est-elle légitime?

2. Les données issues de la jurisprudence de la Cour

69. L'ISF et son plafonnement se distinguent nettement, sur deux points, du dispositif fiscal en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Humblet/État belge, précité. D'une part, étant rappelé que l'ISF constitue un système d'imposition progressive⁶², les revenus d'origine communautaire ne sont pas pris en compte pour déterminer le taux de l'ISF applicable. D'autre part, et par voie de conséquence, si le mécanisme du plafonnement peut, certes, impliquer une cotisation d'ISF plus importante des fonctionnaires et agents de l'Union, il ne peut, pour autant, être considéré que les revenus desdits fonctionnaires sont imposés plus fortement du seul fait qu'ils perçoivent des revenus d'origine communautaire⁶³, cette augmentation dépendant de l'importance relative de l'ensemble des revenus par rapport au patrimoine.

70. Il ne saurait, par ailleurs, être considéré, à la lumière de l'arrêt Commission/Belgique, précité, concernant le précompte immobilier⁶⁴ que le plafonnement de l'ISF aboutit à refuser le bénéfice d'un avantage fiscal aux fonctionnaires et agents de l'Union, ès qualité, c'est-à-dire alors même qu'ils remplissent par ailleurs les conditions de la législation nationale pour en bénéficier.

61 — C'est, il faut le faire observer, précisément ce qu'a constaté la cour d'appel de Versailles, dans son arrêt du 27 novembre 2008, pour conclure que la perception de l'ISF pour l'année 2005 avait grevé indirectement les revenus d'origine communautaire des époux Bourgès-Maunoury, et ce qu'a confirmé la Cour de cassation dans son arrêt du 19 janvier 2010. Voir points 19 à 21 des présentes conclusions.

62 — La réforme de 2011 a supprimé le barème progressif en même temps que le mécanisme de plafonnement.

63 — Voir, à cet égard, arrêt Humblet/État belge, précité (en particulier p. 1160).

64 — Également de l'arrêt Vander Zwahlen et Masart, précité (point 26).

71. Il ne semble, en effet, pas possible de considérer, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi d'apprécier, que l'intégration des revenus d'origine communautaire dans le calcul du plafonnement avait, en tant que tel, spécifiquement pour objet d'appréhender la situation des fonctionnaires et agents français de l'Union⁶⁵.

72. Ainsi, l'examen du plafonnement de l'ISF à la lumière de la jurisprudence de la Cour ne permet pas de conclure qu'il est incompatible avec l'article 13, second alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités. Ladite jurisprudence pourrait même permettre de constater que l'article 885 V bis du CGI ne porte pas atteinte audit article 13.

73. Pourtant, le problème spécifique que le plafonnement de l'ISF soulève à l'égard de l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités n'a, en réalité, jamais été rencontré à ce jour et appelle, par conséquent, une réponse ad hoc de la Cour, en harmonie avec sa jurisprudence pertinente, qui prenne en considération les particularités de l'ISF et du mécanisme de plafonnement dont il est assorti.

3. La non-exclusion des revenus provenant de l'Union en tant qu'élément intégré à une clause de cas de rigueur

74. Il semble légitime de partir de l'hypothèse que le mécanisme de plafonnement n'a été introduit qu'en tant que clause de cas de rigueur, c'est-à-dire en vue d'éviter une situation d'injustice, de pallier l'effet potentiellement confiscatoire de l'ISF. Les époux Bourgès-Maunoury semblent demander que leurs revenus communautaires ne soient pas intégrés aux revenus pris en considération dans le calcul du plafonnement de l'ISF, sur le fondement des dispositions de l'article 13 du protocole sur les privilèges et immunités. Or, et à mon avis, une réponse positive à cette demande conduirait à une dénaturation de la clause de cas de rigueur que représente le mécanisme de plafonnement, en complète méconnaissance des raisons qui ont conduit à son institution législative.

75. Si la clause de cas de rigueur était ainsi appliquée aux fonctionnaires et agents français dont les revenus procèdent exclusivement ou presque, ce qui peut être très fréquemment le cas, des traitements, salaires, émoluments, pensions ou indemnités versés par l'Union, il en résulterait que le patrimoine de ces derniers resterait pratiquement hors de portée de l'ISF. En l'absence de tout autre revenu susceptible d'être intégré au calcul du plafonnement, le montant de l'ISF tendrait à dépasser le seuil des 85 %, avec pour conséquence une exemption de l'ISF pour cette catégorie de redevables. Une telle approche reviendrait tendanciellement à exempter les fonctionnaires et agents de l'Union de toute imposition frappant d'une manière ou d'une autre leur patrimoine, thèse qui serait difficilement défendable en ce qu'elle conduirait à la dénaturation de l'objectif poursuivi par une clause de cas de rigueur.

76. Par conséquent, j'estime que l'intégration des revenus d'origine communautaire dans le calcul du plafonnement de l'ISF prévu à l'article 885 V bis du CGI n'est pas contraire à l'article 13, second alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités, dans la mesure où il présente les caractéristiques et ne poursuit d'autres finalités que celles d'une clause de cas de rigueur, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.

65 — Si le plafonnement de l'ISF a été prévu dès le départ, l'inclusion des revenus exonérés dans le calcul du plafonnement n'est intervenue qu'avec la loi de finances pour 1999, susmentionnée. Il doit être insisté à cet égard sur le fait que, ainsi qu'il ressort des débats parlementaires, la prise en considération des revenus exonérés d'impôts était principalement motivée par des considérations internes, étrangères à toute volonté d'appréhender les revenus communautaires exonérés, quand bien même cette circonstance ne saurait être considérée comme décisive aux fins de répondre à la question préjudicielle. Voir Migaud, D., rapport n° 1078, fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan sur le projet de loi de finances pour 1999, tome II, en particulier la présentation de l'article 11 du projet de loi.

V – Conclusion

77. J'invite, par conséquent, la Cour à répondre à la question préjudicielle posée par la juridiction de renvoi dans les termes suivants:

«L'article 13, second alinéa, du protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas une disposition nationale telle que celle en cause dans le litige au principal, qui prévoit un mécanisme dit 'de plafonnement' du montant de la cotisation due au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune dans le cadre duquel est pris en considération l'ensemble des revenus du redevable, en ce compris les revenus d'origine communautaire exonérés d'impôts nationaux sur le revenu, dans la mesure où ledit mécanisme présente les caractéristiques et ne poursuit d'autres finalités que celles d'une clause de cas de rigueur, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.»