

Le principe constitutionnel de non-confiscation fiscale en Espagne



Renaud BOURGET

*Maître de conférences (HDR) des universités à l'École de droit de la Sorbonne
(Université Panthéon Sorbonne Paris 1)*

*Président de la Section française de l'Institut ibéroaméricain de droit constitutionnel
(IIDC-France)*

Si dès le début des années 1910, le juge constitutionnel argentin a découvert, à partir de la garantie du droit de propriété et de l'idée de modération ou de pondération, le principe de non-confiscation fiscale prohibant l'absorption au profit de l'État d'une partie substantielle du patrimoine ou du revenu, il est revenu au constituant espagnol de le consacrer dans la Constitution de 1978. Alors que la reconnaissance de l'exigence de non-confiscation fiscale doit beaucoup à l'« esprit de compromis » politique qui a présidé en Espagne à la transition démocratique, le Tribunal constitutionnel est apparu, souligne la doctrine, bien « sobre et ambigu » lorsqu'il s'est agi de concrétiser le principe de non-confiscation fiscale puisqu'il s'est limité à énoncer, généralement par *obiter dictum*, qu'il serait fiscalement confiscatoire de « priver un sujet de ses revenus et propriétés », ou d'établir un impôt qui « épuise la richesse imposable » du contribuable, ou, enfin, d'avoir « un impôt sur le revenu des personnes physiques dont la progressivité atteindrait un taux d'imposition de 100 % du revenu ».

The Argentinian constitutional court, in the beginning of the 1910s, proclaimed the principle of a non-confiscatory tax. This very principle was written in the Spanish constitution of 1978. But its implementation by the constitutional court of Spain has been shy and vague.

L'Argentine aura été le premier pays de tradition juridique romano-germanique à découvrir, dès le début du XX^e siècle, le principe de non-confiscation fiscale (« *principio de no confiscatoriedad* » ou de « *no confiscación* »)¹. La Constitution de 1853 ne l'évoque certes pas expressément, mais elle garantit la disposition et le libre usage de la propriété (art. 14), ainsi que son caractère inviolable et l'abolition de toute confiscation de biens (art. 17). Cela a suffi pour inciter la Cour suprême de justice de la Nation à considérer que les impositions ne peuvent pas être confiscatoires. C'est-à-dire, selon une jurisprudence constante, « absorber au profit de l'État une partie substantielle du revenu ou du capital » des contribuables. Dans l'arrêt fondateur *Rosa de Melo Cané s/ inconstitucionalidad del impuesto a las sucesiones en la Provincia de Buenos Aires* du 16 décembre 1911, la Cour suprême de justice de la Nation, en invoquant la doctrine de la Cour su-

prême des États-Unis d'Amérique à l'occasion d'une affaire tranchée en 1900², a ainsi jugé qu'était inconstitutionnel, en raison de son caractère confiscatoire, le droit de succession absorbant 50 % de la valeur de l'actif successoral³.

Plus généralement, le juge suprême argentin admet que l'imposition devient confiscatoire au-delà d'un seuil de taxation de 33 %. Relevant récemment qu'il avait retenu cette limite principalement en matière de fiscalité successorale et foncière, sans avoir eu à se prononcer sur l'imposition sur les bénéfices, il a établi que

1. R. BOURGET, *La Science juridique et le droit financier et fiscal*, Paris, Dalloz, 2012, p. 570; J.-B. GEFFROY, « Aux sources du bouclier fiscal : l'émergence difficile d'un principe de non-confiscation par l'impôt », in *Mélanges en l'honneur de Pierre Beltrame*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2010, pp. 188 et 189.

2. U.S. Supreme Court, *Knowlton v. Moore*, 178 U.S. 41 (1900), n° 387, Argued December 6, 7-1899, Decided May 14, 1900, 178 U.S. 41.

3. Par la suite, et concernant toujours les droits de succession, la Cour suprême de justice de la Nation a jugé que l'absorption de 22 % de l'actif successoral n'est pas confiscatoire (*Doña Graciana Etchegaray de Lastra s/ protocolización de testamento*, 26/11/1926, Fallos, 153:46). La Cour a jugé de même s'agissant du droit absorbant 34,25 % de la valeur des biens légués (*Don Andrés Gallino s/ sucesión*, 27/04/1930, Fallos, 160:247). En revanche, elle a considéré confiscatoire l'impôt sur les mutations à titre gratuit de biens lorsqu'il absorbe 65,52 % de l'avoir légué (*Carlos Julio Bunge*, 19/04/1990, Fallos, 186:421).

«le critère pour la détermination de la limite d'affectation du droit de propriété en ce domaine ne peut pas être obstinément lié aux paramètres fixés dans les autres matières»⁴. En définitive, la Cour suprême de justice de la Nation n'a pas déterminé quel serait alors le seuil permettant d'identifier le caractère confiscatoire de l'impôt sur le revenu, tout en précisant que «si la simple comparaison entre la liquidation du bénéfice net soumis à l'impôt effectuée sans la correction de l'inflation, et le montant qui résulte de l'application à cette fin du mécanisme [permettant de prendre en compte l'inflation sur le plan fiscal]⁵ ne suffit pas à établir une atteinte au droit de propriété (...), cela ne doit pas s'entendre comme excluant la possibilité d'un cas de confiscation dès lors qu'apparaîtrait entre l'un et l'autre montants une disproportion d'une magnitude telle que l'on pourrait raisonnablement en conclure que le bénéfice net déterminé selon les normes en vigueur n'est pas correctement représentatif du revenu, enrichissement ou bénéfice que la loi de l'impôt sur les bénéfices entend taxer»⁶.

Si dès la première moitié du XX^e siècle, le juge suprême argentin a innové en accordant, à partir du droit de propriété et de l'idée de modération ou de pondération («*razonabilidad*»), une protection effective au contribuable contre les impositions confiscatoires, il est revenu au constituant espagnol de consacrer expressément, une fois la démocratie retrouvée au lendemain de la disparition du régime franquiste, le principe de non-confiscation fiscale dans le texte

4. Corte Suprema de Justicia de la Nación, *Candy S.A. c/ AFIP y otro l'acción de amparo*, 3/07/2009, Fallos, 332:1572 : «12) Que la jurisprudencia de esta Corte no ha tenido la oportunidad de fijar los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias. En razón de ello, y en atención a que las características particulares que presenta el tributo difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. impuesto sucesorio -Fallos: 234:129; 235:883-; contribución territorial -Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-; aborro obligatorio -Fallos: 318:676 y 785-, en los que se fijó un 33% como tope de la presión fiscal) el criterio para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en el caso no puede estar ferreamente atado a los parámetros fijados en aquellos precedentes».

5. La suspension du mécanisme permettant de corriger les effets de l'inflation sur le montant des bénéfices résultait de l'article 39 de la loi n° 24.073 qui avait limité l'actualisation des valeurs pour la base imposable de l'impôt sur les bénéfices en retenant celles en vigueur en mars 1992. Le tribunal fédéral de Catamarca (première instance) avait jugé recevable le recours de *amparo* exercé par le contribuable et déclaré inconstitutionnelle la suspension du mécanisme d'actualisation. Cette décision avait été confirmée par la Cour fédérale d'appel de Tucumán.

6. *Ibid.* : «si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (...), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que a ley del impuesto a las ganancias pretende gravar».

constitutionnel de 1978. Aussi, l'article 31.1 de l'actuelle Constitution prévoit-il, sans doute en manifestant un subtil équilibre ou «compromis politique»⁷, que «chacun contribuera au financement des charges publiques en fonction de sa capacité économique au moyen d'un système fiscal juste inspiré des principes d'égalité et de progressivité qui, en aucun cas, n'aura une portée confiscatoire»⁸.

La littérature espagnole du droit fiscal a d'abord manifesté une assez forte diversité doctrinale au sujet de la valeur de ce principe. Certains auteurs ont décelé une formule «tautologique» ne faisant qu'appliquer à la matière fiscale la protection générale que la Constitution espagnole accorde au droit de propriété. Si pour certains auteurs, le principe de non-confiscation fiscale ne doit donc pas être confondu avec la protection du droit de propriété⁹, d'autres soulignent au contraire la relation qu'il entretient étroitement avec celle-ci¹⁰. Ce principe ne serait encore que la manifestation, sur le plan terminologique, d'un formidable oxymore. Les dictionnaires de la langue espagnole – ou ceux de la langue française – indiquant généralement que le verbe «confisquer» (du latin *confiscare*, de *fiscus*) signifie «priver quelqu'un de ses biens au profit du fisc», tout impôt serait irréductiblement et essentiellement de nature confiscatoire.

7. E. TIerno GALVÁN, «La Constitution, cristallisation contradictoire d'un rapport de forces», *Pouvoirs (L'Espagne démocratique)*, n° 8, janvier 1979 (nouvelle éd. augmentée de janvier 1984), p. 124 : «Dans la situation concrète de l'Espagne d'aujourd'hui, la paix consiste à éviter que se reproduise l'affrontement entre droites et gauches provoqué par l'intolérance agressive. Et c'est en fonction de cela qu'est apparu le consensus. Celui-ci n'a été ni un pacte entre partis ni un accord entre factions, mais le remède contre la réapparition des conditions de la guerre civile. De là, pour les intéressés, l'obligation de faire des concessions dans la stratégie de la paix et pour la paix. Ces concessions, dans bien des cas, signifiaient des abandons tant idéologiques que de pouvoir, dont résulte une Constitution de compromis, qui impliquent, si sont respectés les postulats de base, des concessions répondant ou devant répondre à ce que tous, sauf exception, veulent et à ce à quoi tous renoncent volontairement. Jamais l'Espagne n'a connu une Constitution ayant ces caractéristiques». Notons au passage qu'après avoir constaté que «le fameux thème du "consensus" est (...) un sujet capital, d'interprétation difficile pour le présent et pour le futur. On est obligé de constater que chaque parti, dans la pratique, l'entend d'une façon différente». M. Fraga Iribarne («L'avènement de la démocratie espagnole», *op. cit.*, pp. 71 et 72) annonçait de manière prémonitoire qu'«il s'agit d'un germe d'ambiguïté dans le présent, de faiblesse et d'imprécision dans l'attitude tant du gouvernement que de l'opposition. À la longue, ce sera la cause de frustrations et d'affrontements majeurs».

8. «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

9. F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, 12^e éd., Madrid, Civitas, 2002, p. 40.

10. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España*, coll. Estudios Constitucionales, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, pp. 211 et 212.

Avant de poursuivre plus loin notre étude du principe constitutionnel de non-confiscation fiscale en Espagne, permettons-nous ici une remarque générale d'ordre à la fois terminologique et conceptuel. À proprement parler, ne seraient pas confiscatoires les seuls impôts n'opérant pas de confiscation dès lors que le montant à payer serait nul. Tel est, par exemple, l'effet résultant du mécanisme du crédit d'impôt lorsqu'il aboutit à neutraliser le montant d'impôt sur le revenu. Et même à aller au-delà quand l'État verse de l'argent au contribuable dès lors que le montant du crédit d'impôt est supérieur à celui de l'impôt brut. De même, parmi les mécanismes de crédit d'impôt, il faut citer cet « impôt négatif » à la française¹¹ que constitue le système de la prime pour l'emploi (PPE) de l'article 200^{sexies} du Code général des impôts quand il conduit l'État à transférer une prestation pécuniaire au contribuable non imposable. Enfin, l'impôt sur le revenu n'est aucunement confiscatoire, toujours dans un sens *stricto sensu* du point de vue terminologique, par l'effet du mécanisme de « franchise » ou de « minimum de perception ». En ce sens, l'article 1657, 1^{bis} et 2, du Code général des impôts dispose que les cotisations de certains impôts dont le montant total est inférieur à un certain seuil ne sont pas mises en recouvrement¹². Toutefois, cette franchise n'opère légalement pas une véritable exonération puisque le contribuable ainsi « affranchi » demeure en théorie « passible » de l'impôt dont le paiement ne lui est simplement pas réclamé. Quoi qu'il en soit, le fait est que pour ce dernier l'impôt n'est donc pas confiscatoire.

En revanche, l'impôt renferme essentiellement et nécessairement un élément de confiscation au sens primitif du terme dès lors qu'il opère, par voie d'autorité, un transfert de richesse d'un patrimoine à un autre. À cet égard, soulignons que le raisonnement et le mécanisme de la confiscation ont été précisés par P.-M. Gaudemet qui considérait que le caractère confiscatoire de l'impôt sera d'autant plus prononcé que celui-ci sera dominé par des préoccupations d'ordre économique ou social. Il n'y aura alors pas « de limitation du taux de l'impôt à un taux optimum : le taux optimum est généralement en ce cas le taux maximum. C'est dire que l'impôt risque de dégénérer en une confiscation pure et simple ; ainsi,

un impôt utilisé pour assurer le nivellement des structures sociales aura son efficacité maximum, s'il est établi à un taux de 100 % sur des tranches de revenus ou de fortunes dépassant un certain plafond : il aboutira à son objectif s'il confisque les fortunes ou les revenus jugés trop élevés. De même, le droit de douane protecteur est pleinement efficace s'il devient prohibitif ; il cesse alors d'être un impôt pour devenir pratiquement une interdiction d'importer. (...) Il apparaît ainsi que si on ne donne pas la primauté à l'objectif financier, l'impôt dégénère en confiscation ou en prohibition, et il perd sa nature qui est d'être un prélèvement, et non pas une confiscation ou une prohibition »¹³.

Par la suite, P.-M. Gaudemet a précisé sa doctrine en écrivant que tout impôt est par nature « confiscatoire » puisque, « comme toute confiscation », il préleve au profit de l'État et par la contrainte des ressources ou des biens privés¹⁴. L'impôt sera spécialement confiscatoire dès lors que « l'élévation de son taux oblige à amputer son patrimoine pour l'acquitter, son revenu n'y suffisant pas. Dépassant l'objectif de l'impôt qui tend à une équitable répartition des charges publiques, l'imposition confiscatoire prive le contribuable d'une partie de son bien, détruisant de ce fait la matière imposable qu'il représente et prenant pour le contribuable le caractère d'une pénalité »¹⁵. Toutefois, si l'analyse est judiciaire, G.-B. Geffroy a pu observer que l'auteur ne suggère aucun cadre ou régime spécifique de protection juridique du contribuable contre les impositions confiscatoires¹⁶.

La doctrine espagnole, en revanche, s'est prononcée sur cette question en reprenant le raisonnement que nous venons d'exposer, et en se prononçant sur la nature et la portée du principe de non-confiscation fiscale. Aussi admet-elle que si l'impôt renferme essentiellement et nécessairement un élément de confiscation du fait qu'il opère, par voie d'autorité, un transfert de richesse d'un patrimoine à un autre, l'expression d'« impôt confiscatoire » vise aujourd'hui à caractériser l'amputation excessive ou disproportionnée du revenu ou du patrimoine du contribuable au regard de sa « capacité économique » ou de ses « facultés contributives ».

11. M. COLLET, *Droit fiscal*, 5^e éd., coll. Thémis droit, Paris, Presses universitaires de France, 2007, n° 479, p. 267.

12. Article 1657 : « (...) 1^{bis}. Les cotisations initiales d'impôt sur le revenu ne sont pas mises en recouvrement lorsque leur montant, avant imputation de tout crédit d'impôt, est inférieur à 61 EUR. 2. Les cotisations d'impôts directs dont le montant total par article de rôle est inférieur à 12 EUR ne sont pas mises en recouvrement si elles sont perçues au profit du budget de l'État ; elles sont allouées en non-valeurs si elles sont perçues au profit d'un autre budget ».

13. P.-M. GAUDEMET, *Finances Publiques (Emprunt et impôt)*, vol. 2, Paris, Montchrestien, 1975, n° 522, p. 120.

14. P.-M. GAUDEMET, « Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires », *Revue internationale de droit comparé*, 1990, n° 2, pp. 805 et s.

15. *Ibid.*

16. J.-B. GEFFROY, « Aux sources du bouclier fiscal : l'émergence difficile d'un principe de non-confiscation par l'impôt », *op. cit.*, p. 185.

Au-delà de la diversité des expressions qu'elle retient, et alors même que certains auteurs s'interrogent quant à la réelle utilité et fonction du principe de non-confiscation fiscale, la littérature espagnole du droit fiscal semble s'accorder quant à la nature ou structure normative dudit principe qu'elle envisage, pour reprendre des formules employées par la science du droit, comme étant celle d'un « standard », d'une norme à « contenu variable » ou encore d'un « principe » ou « concept juridique indéterminé »¹⁷. Encore que ce « mandat emphatique »¹⁸ fait au législateur présente davantage un caractère idéologique ou politique que juridique. Or, l'utilisation de tels principes indéterminés en matière fiscale – non seulement le principe de non-confiscation, mais aussi ceux de progressivité et de capacité économique ou facultés contributives – rend « plus difficile leur définition aprioristique et inévitable que, par les jugements de valeur¹⁹ qu'ils comportent implicitement, soit laissée une large marge d'appréciation au législateur et à l'administration en ce qui concerne leur concrétisation applicative (...) et aussi qu'il soit renvoyé à la concrétisation ou détermination jurisprudentielle, au cas par cas, de ce *qu'est* et de *comment* doit se comprendre chacun de ses principes »²⁰.

Pour autant, le juge constitutionnel espagnol s'est jusqu'à maintenant montré « sobre et ambigu »²¹ lorsqu'il a eu à déterminer le contenu de ce nouveau principe constitutionnel. Concrètement, le Tribunal constitutionnel espagnol s'est contenté, le plus souvent par *obiter dictum*, de préciser qu'il serait confiscatoire « de priver un sujet de ses revenus et propriétés », ou d'établir un impôt qui « épuise la richesse imposable » du contribuable, ou, enfin, d'avoir « un impôt sur le revenu des personnes physiques dont la progressivité atteindrait un taux d'imposition de 100 % du revenu ». Ainsi que l'a souligné le Professeur Álvaro Rodríguez Bereijo – par ailleurs ancien magistrat et président du *Tribunal constitucional* –, « ces formulations sont si ouvertes qu'elles laissent imprécise la portée concrète de l'exigence constitutionnelle » qui figure *in fine* à l'article 31.1 de la Constitution espagnole²².

Toutefois, pourrait-il en aller différemment d'un principe au contenu bien plus idéologique ou politique que juridique et dont l'interprétation, nécessairement circonstancielle, ne permettrait d'établir que des « contours juridiques ténus et flexibles »²³ ? Si l'on pressent bien que l'interprétation doctrinale et jurisprudentielle d'un tel principe au contenu largement indéterminé est essentiellement contingente des idées philosophiques et des rapports de force politique du moment, l'on comprend également que ce n'est que fort prudemment que le juge constitutionnel a tenté de définir juridiquement, ne serait-ce que partiellement, l'exigence constitutionnelle de non-confiscation fiscale. Aussi, après avoir examiné la signification ou nature fonctionnelle et la structure normative du principe de non-confiscation fiscale (I), nous exposerons l'application assez timorée qu'en a faite le juge constitutionnel (II).

I. La nature fonctionnelle et la structure normative du principe de non-confiscation fiscale

La science espagnole du droit fiscal s'est assez largement divisée quant à la signification du principe de

17. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons, 2011, pp. 42 et 45.

18. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España, op. cit.*, p. 210.

19. En passant, rappelons que le discours de la justice fiscale, « expressions de jugements de valeur de nature fiscale » (K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, t. I, 2^e éd., Cologne, Otto Schmidt Verlag, 2001, pp. 74 et s.), est éminemment subjectif, conventionnel et circonstanciel. Ainsi que l'avait bien vu JEZE, il renvoie à la question fondamentale de ce qu'est la justice. Or, cette notion, essentiellement relative, correspond à « l'idée que s'en font les individus à un moment donné dans un pays donné. La notion de justice et celle de justice dans l'impôt varient avec la mentalité des peuples et des générations successives. (...) Il ne faut pas oublier non plus que très souvent, consciemment ou inconsciemment, les solutions préconisées ou adoptées en matière d'impôts sont inspirées par des intérêts de classe », in *Cours élémentaire de Science des finances et de législation financière française*, 4^e éd., Paris, M. Giard & E. Brière, 1910, pp. I et II. Voir aussi la 5^e éd. du même *Cours*, Paris, M. Giard & E. Brière, 1912, pp. III et IV. Est-il ici besoin de préciser que la science financière et fiscale contemporaine, même si elle est parvenue à dégager certains éléments techniques d'équité fiscale – à l'instar du principe d'imposition des contribuables à raison de leurs facultés contributives ou, pour le dire autrement, de leur capacité économique – n'est toujours pas parvenue à s'accorder sur l'idée de ce qu'est *objectivement* l'impôt *juste*, ni à ériger un système d'imposition déterminée en un modèle objectif de justice fiscale ? Cfr en ce sens M. BOUVIER (*Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 6^e éd., coll. Systèmes, Paris, LGDJ, 2004, p. 228) pour qui « La notion de justice fiscale – et c'est la difficulté – ne peut être rapportée à un référent objectif. Le problème de fond est surtout qu'il n'existe pas de « commune mesure » permettant d'être assuré sur la définition de la justice en général et de la justice fiscale en particulier ». Il est en effet, poursuit l'auteur, différentes manières de se représenter la justice fiscale : « justice commutative », « justice distributive », ou encore, depuis que s'est ouverte la période keynésienne accompagnant l'ère de l'État-Providence ou « *Welfare State* », la « justice redistributive ». De même, pour E. OLIVA (*Finances publiques*, 2^e éd., Paris, Sirey, 2008, p. 40), « L'idée de juste est relative et n'a pas de valeur absolue ».

20. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia, op. cit.*, p. 45.

21. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España, op. cit.*, p. 220.

22. *Ibid.*

23. L.-M. CAZORLA PRIETO, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, 2^e éd., Navarra, Editorial Aranzadi, 2001, p. 115.

non-confiscation fiscale consacré à l'article 31.1 de la Constitution espagnole en ce qu'il interdit au législateur d'élaborer un système fiscal ayant une portée confiscatoire. Pour Luis-María Cazorla Prieto, l'exigence de non-confiscation ne constitue pas un principe constitutionnel en tant que tel, et cela en dépit du traitement formel que lui réserve la littérature fiscale lorsqu'elle étudie les sources constitutionnelles du droit fiscal. La raison en est simple : ce principe ne réunit pas, parmi d'autres lacunes, « la valeur fondatrice (*fundante*), axiologique et la portée universelle » qui caractérisent les principes constitutionnels en matière fiscale tels que ceux de capacité économique, d'égalité, de généralité et de progressivité²⁴. Aussi serait-on en présence d'« une norme constitutionnelle qui ne parvient pas à obtenir le caractère de principe constitutionnel *stricto sensu* et qui est abrité par l'article 31.1 à raison de la connexion matérielle qu'il entretient avec son contenu matériel »²⁵. Ainsi entendu, l'exigence de non-confiscation fiscale ne serait qu'une « limite explicite à la progressivité » du système fiscal.

De même, Fernando Pérez Royo considère que l'exigence de non-confiscation fiscale reflète l'« esprit de compromis » qui a gouverné l'élaboration de la Constitution démocratique de 1978 puisqu'à la suite « de principes s'inscrivant dans une nette orientation redistributive a été introduite cette "apostille", comme une sorte de concession ou de garantie à l'encontre d'éventuels abus dans la progressivité du système » fiscal²⁶. C'est pourquoi cet ajout a « davantage une valeur idéologique ou politique que juridique proprement dite », car « depuis le point de vue strictement juridique, comme l'a fort justement signalé la doctrine (Palao Taboada), la limite résultant de la non-confiscation confond deux plans qui devraient demeurer bien séparés : celui de la régulation de la contribution aux dépenses publiques et celui de la régulation du droit de propriété auquel la Constitution espagnole se réfère un peu plus loin en son article 33²⁷ »²⁸.

Ce faisant, l'exigence de non-confiscation fiscale illustre les rapports d'ordre matériel ou dogmatique

qui mettent en relation les principes constitutionnels de nature fiscale avec d'autres droits ou principes constitutionnellement protégés. En particulier avec le droit de propriété consacré à l'article 33 de la Constitution espagnole. Comme le soutient Luis Sánchez Serrano, « dans le cadre d'une interprétation systématique de la Constitution, la connexion du principe de non-confiscation fiscale avec le droit à la propriété privée est manifeste »²⁹. Si le rapport de filiation existant entre le principe de non-confiscation fiscale et le droit de propriété est le plus souvent mis en avant par la doctrine, cette relation n'est pas exclusive. Certains y ont ajouté le lien qu'il entretient avec la liberté de l'entreprise de l'article 38 de la Constitution. Ainsi entendu, le principe de non-confiscation se projetterait dans le domaine fiscal comme « limite et garantie » non seulement du droit de propriété de l'article 33 de la Constitution, mais aussi de la liberté de commerce dans le cadre de l'économie de marché de l'article 38³⁰, ceux-ci pouvant « se voir affecter par le "*fiscalisme*" ou l'hyperfiscalité du pouvoir de l'État et la configuration concrète que celui-ci, au travers du système fiscal, fait du devoir de contribuer au soutien des dépenses publiques »³¹.

Il s'ensuit, pour certains auteurs, que cette affirmation rhétorique serait largement inutile en ce qu'elle n'est rien de plus qu'« une réitération du principe de garantie de la propriété de l'article 33 de la Constitution espagnole (C. Palao Taboada) »³². Nonobstant le caractère supposément inutile ou redondant de ce principe, voire contradictoire si l'on s'en tient à la définition du vocable « confiscation » par le *Dictionnaire de l'Académie royale espagnole*, d'autres auteurs ont pu écrire, à l'instar de José Juan Ferreiro Lapatza, que la prohibition de « priver quelqu'un de ses biens au bénéfice du Trésor public » par la voie fiscale « n'est en aucune manière superflue, ni réduite seulement à sa signification littérale la plus absolue. Mais même ainsi comprise, à savoir dans son sens littéral le plus absolu, elle ne saurait être superflue. En effet, la propriété solennellement reconnue en tant que droit à l'article 33 de la Constitution doit être expresse et spécialement protégée par la propre Constitution d'un autre droit qu'elle reconnaît aussi :

24. *Ibid.*, p. 114.

25. *Ibid.*

26. F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, *op. cit.*, p. 40.

27. Article 33 de la Constitution : « 1. Le droit à la propriété privée et à l'héritage est reconnu. 2. La fonction sociale de ces droits délimitera leur contenu, conformément aux lois. 3. Nul ne pourra être privé de ses biens et de ses droits, sauf pour une cause justifiée d'utilité publique ou d'intérêt social contre l'indemnité correspondante et conformément aux dispositions de la loi ».

28. F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, *op. cit.*, p. 40.

29. L. SÁNCHEZ SERRANO, « Principios de justicia tributaria », in J. LASARTE (dir.), *Manuel general de Derecho Financiero*, 2^e éd., Grenade, Editorial Comares, 1999, p. 309.

30. Article 38 de la Constitution espagnole : « La liberté d'entreprise est reconnue dans le cadre de l'économie de marché. Les pouvoirs publics garantissent et protègent son exercice et la défense de la productivité conformément aux exigences de l'économie générale et, s'il y a lieu, de la planification ».

31. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España*, *op. cit.*, p. 212.

32. *Ibid.*

le droit de l'État à exiger de tous le paiement d'impôts. Et elle le protège, nous insistons, sur le même plan constitutionnel, en empêchant que les impôts aient une « portée confiscatoire »³³.

Pour autant, il semblerait que « dans l'hypothèse où une loi établirait un impôt de telle manière qu'il produise un effet confiscatoire ou affectant le droit de propriété, elle serait alors inconstitutionnelle sans qu'il soit besoin de recourir au principe de non-confiscation en raison simplement de l'application de la règle de capacité économique »³⁴. Au fond, le soi-disant principe de non-confiscation ne serait pas, à proprement parler, un principe fiscal autonome, c'est-à-dire un principe juridico-fiscal *per se* en cela qu'il est dénué d'« essence créative »³⁵. Il s'agit davantage, selon Rafael Calvo Ortega, d'une « limite au pouvoir fiscal » dans la mesure où « non-confiscation équivaut ici à l'interdiction de charge fiscale exorbitante ou extraordinaire du système fiscal considéré comme un tout, c'est-à-dire comme un ensemble actuel d'impôts »³⁶. En d'autres termes, et comme le remarque Alejandro Menéndez Moreno, le principe de non-confiscation renferme simplement une « prohibition de la démesure » qui est à relier à l'idée de « modération » et de « juste mesure » dans l'imposition »³⁷. C'est pour cela, souligne Álvaro Rodríguez Bereijo, que la prohibition de la portée confiscatoire des impôts ne constitue pas une « répétition inutile » de ce qui ressort déjà du principe de capacité économique, mais plutôt « comme une concrétisation autonome du principe de proportionnalité inhérente à l'État de droit, en tant que *prohibition de l'excès* qui est directement liée à l'idée de « modération » ou de « juste mesure » au sens de l'équilibre dont parle Karl Larenz »³⁸.

En réalité, il s'agit bien là d'une norme « à forte dimension politique et, par conséquent, interprétable à la lumière des idées qui prédominent et des forces politiques qui s'imposent selon les époques. C'est pour cela que ses contours juridiques sont indécis et flexibles »³⁹. Cela ne sera pas pour surprendre tant le principe constitutionnel de non-confiscation fis-

cale appartiendrait, écrit Álvaro Rodríguez Bereijo, à cette catégorie particulière des « normes principales » qui, plus qu'un mandat susceptible d'application en lui-même, constituent la base, le critère ou la justification du mandat, en tant qu'elles nécessitent d'être concrétisées dans des normes ou décisions ultérieures. Par leur caractère abstrait et leur niveau d'abstraction, les principes admettent divers degrés de concrétisation selon les différentes situations de fait (...), et selon la légitime liberté d'option du législateur »⁴⁰. Et l'auteur de poursuivre qu'alors que les « règles » sont des normes qui, à l'occasion d'hypothèses factuelles ou de faits générateurs qu'elles retiennent, prescrivent ou ordonnent quelque chose, une conséquence juridique déterminée, les « principes » sont des normes qui, en revanche, ne retiennent pas d'hypothèses factuelles ou de faits générateurs prédéterminés, même si cela ne signifie pas que ne s'en dégage aucune conséquence juridique.

La différence entre la « règle » et le « principe » concerne leur structure normative et leur mode d'interprétation et d'application. Pour la « règle », l'interprète ou l'organe d'application aura recours à l'« opération logico-juridique de subsumption des faits (...) ou à la logique du syllogisme ; pour les principes, du fait de l'indétermination de sa sphère d'application, à la « topique » (formation de canons typiques de la caractérisation de sens et de valeur) et à la pondération du cas concret qui est nécessaire pour les rendre opératoires »⁴¹. Álvaro Rodríguez Bereijo précise davantage sa pensée en citant son collègue italien Gustavo Zagrebelsky pour qui « l'on obéit aux règles, et l'on adhère aux principes... Les règles nous donnent les critères de nos actions, nous indiquent comment nous devons, ne devons pas ou pouvons agir dans les situations déterminées et spécifiques prévues par les propres règles. Les principes ne nous disent directement rien à ce sujet, mais nous donnent des critères pour prendre position face à des situations *a priori* indéterminées quand elles arriveront à se déterminer concrètement. Les principes déterminent des attitudes favorables ou contraires, d'adhésion et de soutien ou de dissentiment et de rejet en rapport avec tout ce qui peut mettre en cause leur respect. Étant donné qu'ils ne retiennent pas d'hypothèse de fait ou de fait générateur, les principes, contrairement aux règles, ne peuvent pas recevoir une signification opératoire si ce n'est en les faisant « réagir » dans un cas concret. Leur sens n'est pas déterminable dans l'abstrait, mais seulement dans le

33. J.-J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español (Instituciones)*, 25^e éd., Madrid-Barcelone, Marcial Pons, 2006, p. 286.

34. F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, *op. cit.*, p. 40.

35. R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*, 4^e éd., Madrid, Civitas, 2000, p. 92.

36. *Ibid.*

37. A. MENÉNDEZ MORENO, *Derecho Financiero y Tributario*, Valladolid, Lex Nova, 2000, p. 81.

38. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España*, *op. cit.*, p. 216.

39. L.-M. CAZORLA PRIETO, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, *op. cit.*, p. 115.

40. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, *op. cit.*, p. 41.

41. *Ibid.*, p. 42.

concret et leur portée ne peut se comprendre qu'unique-
ment dans le concret»⁴².

Si les « principes » et les « normes » *stricto sensu* de la Constitution ne se différencient pas par leur nature – les deux appartiennent à l'ordre juridique et sont du droit objectif –, mais seulement par leur structure et fonction, il faut encore voir que « tous les préceptes constitutionnels n'ont pas tous un niveau identique d'efficacité, car ils ne se formulent pas tous de la même manière et avec le même degré de précision »⁴³. En réalité, écrit Álvaro Rodríguez Bereijo, la spécificité de la structure normative des principes constitutionnels fiscaux tels que ceux de capacité économique, de progressivité et de non-confiscation rend, lorsque l'on cherche à en délimiter le contenu et la portée, plus difficile « une définition aprioristique desdits principes, lesquels, par le jugement de valeur qu'ils impliquent, laissent une large marge d'appréciation au législateur (...) au moment où il procède à leur concrétisation applicative », et « renvoie à la concrétisation ou détermination jurisprudentielle, au cas par cas, de ce qu'est et de comment faut-il comprendre chacun de ces principes »⁴⁴.

La notion de « portée confiscatoire » de l'imposition serait donc « un arcane, un concept juridique indéterminé » dont le contenu peut seulement être précisé, au cas par cas, par la jurisprudence constitutionnelle⁴⁵. Pour l'administrativiste García de Enterría, qui a esquissé une *Teoría de los conceptos jurídicos indeterminados*, il arrive que des textes consacrent des principes qu'ils rattachent à « des hypothèses de fait ou des domaines d'intérêt ou d'application parfaitement identifiables, mais ils le font en des termes indéterminés, qu'il faudra ensuite concrétiser au moment de l'application. *L'indétermination logique de l'énoncé ne se traduit pas en une indétermination absolue de son application, qui permettrait n'importe quelle interprétation et son contraire, ou une invocation purement capricieuse capable de légitimer n'importe quelle solution. Au contraire, il est manifeste que l'utilisation que la [Constitution] fait de ces concepts vise de manière non équivoque une réalité concrète, parfaitement indiquée comme déterminable*, car sans tarder elle proscribit absolument de prendre en considération le concept contraire ou opposé; c'est ici, dans cette proscription radicale, qu'il existe une limite à l'indétermination, et une limite manifeste et patente, en rien imprécise, ambiguë ou vaporeuse, une limite

franche. C'est ici, en ce point non équivoque et précis, où doit se situer l'explication selon laquelle les concepts [juridiques] indéterminés postulent une unique solution juste »⁴⁶. Aussi, le Tribunal constitutionnel devait-il tenter, dans l'opération d'interprétation et de concrétisation juridique du principe « indéterminé » de non-confiscation fiscale découvrir la « solution juste » que l'article 33.1 de la Constitution espagnole postule *in fine*.

II. L'application timorée du principe de non-confiscation fiscale par le juge constitutionnel

Lorsqu'il s'est agi de concrétiser le principe de non-confiscation fiscale, le Tribunal constitutionnel espagnol est jusqu'à maintenant apparu, pour reprendre la formule de son ancien président A. Rodríguez Bereijo, « sobre et ambigu » puisqu'il s'est limité à énoncer, généralement par *obiter dictum*, qu'il serait fiscalement confiscatoire de « priver un sujet de ses revenus et propriétés », ou d'établir un impôt qui « épuise la richesse imposable » du contribuable, ou, enfin, d'avoir « un impôt sur le revenu des personnes physiques dont la progressivité atteindrait un taux d'imposition de 100 % du revenu ».

Certes, nous avons vu que l'exigence de non-confiscation fiscale, fruit de l'esprit de compromis politique qui a présidé à la transition démocratique espagnole et aux travaux de l'Assemblée constituante qui rédigea la Constitution de 1978, présente davantage un caractère idéologique ou politique que juridique⁴⁷. N'étant pas un principe juridico-fiscal *per se*, en cela qu'il est dénué d'« essence créative »⁴⁸ ou, dirions-nous à notre manière, de « substance dogmatique » indépendante du droit de propriété ou de la liberté d'entreprendre, l'exigence de non-confiscation fiscale constituerait une limite constitutionnelle au pouvoir fiscal de l'État qui est ainsi empêché d'instaurer un système fiscal faisant supporter au contribuable des charges déraisonnables, excessives ou exorbitantes.

Pour autant, si la notion de « confiscation » est bien connue du droit pénal⁴⁹, il semble plus facile d'en parler en droit fiscal que d'en fixer les contours et modalités juridiques. À commencer par poser une

42. *Ibid.*

43. *Ibid.*, p. 44.

44. *Ibid.*, p. 45.

45. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España*, op. cit., p. 220.

46. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *Democracia, jueces y control de la administración*, 5^e éd., Madrid, Civitas, 2000, p. 243. Les développements en italiques sont de l'auteur.

47. F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, op. cit., p. 40; L.-M. CAZORLA PRIETO, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, op. cit., p. 115.

48. R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*, op. cit., p. 92.

49. Ainsi, le Code pénal français consacre son article 131-21 à la peine complémentaire de confiscation.

ou deux questions fort simples : quels sont ainsi les impôts concernés par le principe de non-confiscation et les modalités concrètes de réalisation de ce dernier ? De même, à partir de quel niveau d'imposition le système fiscal ou l'un de ses éléments serait-il confiscatoire ?

D'une part, l'exigence de non-confiscation vise, selon les termes de l'article 31-1 de la Constitution, le « système fiscal ». Elle concerne donc tant le « système fiscal » dans son ensemble, que chacun de ses éléments⁵⁰, c'est-à-dire tant les impôts d'État, que les impôts locaux, tant les impôts directs que les impôts indirects. Pour autant, R. Calvo Ortega juge impossible de l'appliquer aux impôts indirects⁵¹. Par exemple, le critère de l'incidence, qui permet de distinguer entre les impôts directs et les impôts indirects, enseigne que la charge de ces derniers est reportée par les contribuables sur des tiers qui les supportent du point de vue économique. Il s'ensuit que l'impôt indirect ne pourrait guère être confiscatoire pour le redevable dans la mesure où il ne reste pas à sa charge. L'exigence de non-confiscation viserait donc plutôt l'imposition du revenu et du patrimoine qui reste généralement à la charge de ceux qui y sont assujettis. Nonobstant cette considération, l'on pourrait tout aussi bien considérer que tel impôt indirect est confiscatoire en raison du poids exorbitant qu'il exerce sur la capacité économique des tiers qui les supportent.

D'autre part, s'il semble « difficile, sinon impossible, de fixer des limites quantitatives exactes, générales et aprioristiques » au système fiscal en général, cela devient encore plus compliqué « lorsque l'impôt ne frappe que certaines catégories de revenus (par ex. les gains aux jeux [de hasard]) ou de patrimoines (par ex. ceux acquis par succession), et bien plus encore lorsqu'il s'agit d'impôts indirects, de contributions spéciales ou de taxes, qui frappent la vente, l'acquisition, la circulation ou la consommation de biens ou services » car, souligne J.-J. Ferreiro Lapatza, dans ces cas, « un taux de 300 % peut être parfaitement constitutionnel (s'il grève par ex. l'acquisition d'un bijou) et un taux de 10 % peut avoir une portée confiscatoire, de [son] point de vue, s'il épuise ou dépasse la capacité économique des sujets passifs qui consomment (par ex. articles de « première nécessité »)⁵². Encore qu'en ce cas, les consommateurs des

articles de première nécessité qui supportent le poids d'impôts indirects tels que la TVA ne sont pas juridiquement les « sujets passifs » du rapport d'obligation fiscale qui résulte de la réalisation du fait générateur légalement prévu, mais n'en sont que les contribuables au sens économique.

À vrai dire, relève R. Calvo Ortega, entrer dans des considérations quantitatives est un « exercice très risqué » dans la mesure où « fixer quel taux moyen ou marginal est confiscatoire est un acte politique »⁵³. C'est l'une des raisons pour lesquelles le Tribunal constitutionnel espagnol a adopté une position empreinte d'une grande prudence dans la formulation des critères d'application du principe de non-confiscation fiscale. En dépit du caractère éminemment « politique » ou « idéologique » du principe de non-confiscation fiscale, le juge constitutionnel a tenté de délimiter, au moins partiellement, ses contours juridiques.

Dans une décision du 4 octobre 1990 (*Sentencia* n° 150/1990, considérant n° 9), après avoir observé que l'interprétation à donner du principe de non-confiscation en droit fiscal est une question qui est loin d'avoir été doctrinalement clarifiée, contrairement à ce qu'il en est en matière pénale ou au sujet de l'institution de l'expropriation *lato sensu*, le Tribunal constitutionnel a ajouté que de fait, en matière fiscale, « la confiscation ne suppose pas la privation impérative, au moins partielle, de propriétés, droits patrimoniaux ou revenus sans compensation, puisque ce type de privation ou exaction est, en termes généraux, de l'essence de l'exercice du pouvoir fiscal et du devoir corrélatif de contribuer au financement des dépenses publiques. Pour cette raison, il y a ceux qui identifient ledit principe avec celui de capacité contributive, de sorte que serait confiscatoire tout impôt qui ne se fonderait pas sur celui-ci ; il y a ceux qui considèrent qu'il s'agit d'une réitération du principe de justice fiscale ; il y a ceux qui opinent qu'il constitue une limite – bien qu'elle soit indéterminée et de détermination difficile – au principe de progressivité du système fiscal »⁵⁴.

53. *Ibid.*

54. « La interpretación que haya de darse al principio de no confiscación en materia fiscal, cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada, al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en el ámbito penal o en el de la institución expropiatoria lato sensu. De hecho, en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite – por más que

50. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España*, op. cit., p. 210.

51. R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario (Parte General)*, op. cit., p. 92.

52. J.-J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español (Instituciones)*, op. cit., pp. 286 et 287.

Il est admis, tant par la doctrine, nous l'avons vu, que par la jurisprudence constitutionnelle, que la prohibition de la « portée confiscatoire » constitue « une limite explicite à la progressivité du système fiscal et à son éventuelle utilisation comme moyen de transformation du modèle économique et social que la Constitution consacre »⁵⁵. En ce sens, l'exigence de non-confiscation fiscale agit, insiste A. Rodríguez Bereijo, comme « une sorte de limite des limites de la Constitution fiscale à la progressivité excessive qui pourrait résulter du système fiscal »⁵⁶. Cette « limite des limites », qui se relie dogmatiquement aux garanties constitutionnelles de la propriété privée (art. 33 de la Constitution) et de la liberté d'entreprendre (art. 38 de la Constitution), se dresse contre « l'éventuelle utilisation du système fiscal comme un instrument de transformation économique et sociale dans le sens de l'étatisation de l'économie ("la révolution au travers des impôts" que préconisait une certaine gauche européenne dans les années 1920) »⁵⁷.

Dans la décision du 4 octobre 1990 (*Sentencia* n° 150/1990, considérant n° 9), le Tribunal constitutionnel a clairement indiqué en quoi l'exigence de non-confiscation fiscale opère comme une limite à la progressivité du système fiscal : « Ce Tribunal a déjà déclaré, dans sa décision 27/1981, que la capacité économique, afin de contribuer au [financement] des dépenses publiques, signifie l'incorporation d'une exigence logique qui oblige à chercher la richesse là où elle se trouve. À cela il faut ajouter que la prohibition de confiscation suppose d'incorporer une autre exigence logique qui oblige à ne pas épuiser la richesse imposable – support, base ou exigence de toute imposition – sous prétexte du devoir de contribuer; il s'ensuit que la limite maximum de l'imposition est constitutionnellement chiffrée dans la prohibition de sa portée confiscatoire. Et étant donné que cette limite constitutionnelle s'établit en référence au résultat de l'imposition, car ce qui est interdit n'est pas la confiscation, mais justement que l'imposition ait une "portée confiscatoire", il est évident que le système fiscal aurait un tel effet si au moyen de l'application des différentes dispositions fiscales en vigueur, l'on en arriverait à priver un sujet passif [de l'obligation fiscale] de ses revenus et propriétés, alors qu'en même temps cela reviendrait à méconnaître, indirectement par la voie fiscale, la

garantie prévue à l'article 33.1 de la Constitution; comme serait aussi, et à plus forte raison, évident le résultat confiscatoire d'un impôt sur le revenu des personnes physiques dont la progressivité atteindrait un taux moyen d'imposition de 100 % du revenu »⁵⁸. Ce qui revient à l'opinion, que nous avons déjà reproduite, de P.-M. Gaudemet signalant que l'impôt risque de « dégénérer en une confiscation pure et simple » lorsqu'il est « utilisé pour assurer le nivellement des structures sociales », car il aura alors son « efficacité maximum s'il est établi à un taux de 100 % sur des tranches de revenus ou de fortunes dépassant un certain plafond »⁵⁹.

En avançant qu'il serait confiscatoire « de priver un sujet de ses revenus et propriétés », ou d'établir un impôt qui « épuise la richesse imposable » du contribuable, ou, enfin, d'avoir « un impôt sur le revenu des personnes physiques dont la progressivité atteindrait un taux d'imposition de 100 % du revenu », le juge constitutionnel espagnol s'est jusqu'à maintenant montré « sobre et ambigu » lorsque l'occasion s'est présentée à lui de déterminer le contenu de ce nouveau principe constitutionnel⁶⁰. Cela a suscité deux sortes de griefs de la part de la doctrine fiscale espagnole.

D'une part, les auteurs ont pointé « l'imprécision et l'indétermination » de la concrétisation juridique de l'exigence de non-confiscation fiscale au travers de « formules tautologiques et peu claires » qui en font un principe « au contenu aléatoire, imprévisible, et, partant, inutilisable et inopérant juridiquement »⁶¹. D'autre part, la doctrine a semblé déplorer qu'« en contraste avec une attitude incisive (et même de rupture) dans la protection des droits fondamentaux et

indeterminado y de difícil determinación – al principio de progresividad del sistema tributario».

55. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España*, op. cit., p. 214.

56. *Ibid.*

57. *Ibid.*, p. 210.

58. « Tiene declarado este Tribunal, ya en su STC 27/1981, que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. A ello cabe añadir ahora que la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta ».

59. P.-M. GAUDEMET, *Finances Publiques (Emprunt et impôt)*, vol. 2, op. cit., n° 522, p. 120.

60. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España*, op. cit., p. 220.

61. *Ibid.*, p. 223.

libertés publiques face aux actions ou omissions des pouvoirs publics, matières dans lesquelles le Tribunal constitutionnel a mené (...) un travail véritablement transformateur de l'ordre juridique, son activité dans le domaine financier et fiscal a été, en général, plus modeste et son attitude réservée, et même parfois teintée de "déférence" à l'égard du législateur»⁶².

Pour autant, ces critiques témoignent plutôt d'une certaine forme de renoncement de la doctrine à suivre le chemin des grands auteurs conceptualistes de la première moitié du XX^e siècle. En effet, la concrétisation des principes fondamentaux du droit fiscal appelle d'abord un traitement scientifique, mais celui-ci, en Espagne comme en France, a tendance à disparaître devant un genre doctrinal d'une dimension bien plus modeste – les commentaires de jurisprudence et les notes d'arrêt dont on a pu dire qu'elles manifestent «le degré zéro de l'écriture juridique»⁶³ – renvoyant l'image d'une «doctrine distante» qui est plutôt «un lointain spectateur qu'un véritable acteur»⁶⁴. Aujourd'hui, la doctrine juridique semble tout attendre de la jurisprudence. Écrivant que la doctrine publiciste est devenue, contrairement à sa sœur privatiste, «trop tributaire» de la

jurisprudence, Y. Gaudemet a fort justement complété son observation en soulignant qu'elle «s'est trop facilement convertie en une doctrine dépendante de la jurisprudence. Les commentaires de jurisprudence ont pris une place fondamentale dans ses travaux, au détriment d'une réflexion plus profonde (...). La doctrine publiciste [et bien plus encore sa branche fiscaliste] est trop souvent une doctrine de l'immédiateté, en somme une doctrine qui s'en tient à "l'écume des jours" de la jurisprudence»⁶⁵.

Certes, la jurisprudence doit assurément permettre, au cas par cas, de déterminer le contenu de ces «principes juridiques indéterminés» tels que celui de non-confiscation fiscale. Cependant, souligne l'ancien magistrat et président du Tribunal constitutionnel espagnol, Álvaro Rodríguez Bereijo, «la mission du juriste ne peut en rester là. Le droit n'est pas seulement "ce que les tribunaux disent qu'il est". Il n'est pas non plus le droit qui émane de la Constitution. Le raisonnement juridique, du juge ou de l'interprète, lorsqu'il s'agit de préciser la signification d'un concept a toujours besoin de s'appuyer sur ce que l'on sait de lui. Et ici, la doctrine académique a une indéclinable responsabilité»⁶⁶.

62. *Ibid.*

63. J.-J. BIENVENU, «Remarques sur quelques tendances de la doctrine contemporaine en droit administratif», *Droits (Revue française de théorie, de philosophie et de culture juridique)*, I, 1985, p. 156.

64. G. TOURNIÉ, «L'influence de la doctrine fiscale dans la première moitié du XX^e siècle», *Revue de droit fiscal*, 2006, n° 24, p. 1138.

65. Y. GAUDEMET, «Réflexions sur le rôle de la doctrine en droit public aujourd'hui», *Revue de droit d'Assas*, n° 4, octobre 2011, p. 31. Or, poursuit l'auteur, «la doctrine a besoin de temps pour aboutir à de vraies réflexions. Les célèbres échanges d'idées, par exemple entre Hauriou et Duguit ou encore entre Eisenmann et le doyen Vedel, qui étaient vifs, qui se nourrissaient par articles interposés et qui s'étendaient sur plusieurs années, n'existent plus. La course à la rapidité a remplacé le dialogue, souvent au détriment de la richesse des travaux».

66. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *La Constitución fiscal de España*, *op. cit.*, p. 224.