

DOCTRINA DEL CONSEIL CONSTITUTIONNEL FRANÇAIS SOBRE L'IMPOST DE SOLIDARITAT SOBRE LA FORTUNA

José María Tovillas Morán*

Resum

Aquest treball analitza el contingut de la doctrina del Conseil Constitutionnel francès en relació amb les successives normes reguladores de l'Impost de solidaritat sobre la fortuna (ISF). Després de descriure els elements bàsics d'aquest impost i de la institució del Conseil Constitutionnel, s'analitzen els principis constitucionals en matèria tributària de capacitat econòmica i d'igualtat davant l'impost que són seleccionats per efectuar el control de constitucionalitat. Utilitzant aquests principis com a instrument d'habilitació, s'ha legitimat el patrimoni com a mostra de capacitat econòmica de les persones físiques, i la limitació de la quota de gravamen de l'ISF com a forma d'aplicar el principi de prohibició de confiscatorietat. Sobre la base de l'elaboració que s'ha fet del principi d'igualtat tributària, s'ha admès la introducció de beneficis fiscals a la regulació de l'ISF i les especificitats d'aquest impost que tributa respecte als elements personals.

Paraules clau: dret tributari; França; Conseil Constitutionnel; Impost de solidaritat sobre la fortuna.

THE DOCTRINE OF THE FRENCH CONSEIL CONSTITUTIONNEL ON THE SOLIDARITY TAX ON WEALTH**Abstract**

This paper analyzes the content of French Constitutional Council (Conseil Constitutionnel) doctrine on the successive regulations on the solidarity tax on wealth (ISF). After describing the basic elements of this tax and the institution of the Conseil Constitutionnel, the paper analyzes the constitutional principles of tax law regarding economic capacity and equality before the tax system, which are selected to monitor constitutionality. Through the use of these principles as a screening tool, an individual's assets have been demonstrated to be a legitimate indication of a person's economic capacity, and the limitation of the amount of the ISF has been established as a legitimate way of applying the principle of the prohibition of confiscatory taxation. Based on the development of the principle of tax equality, the introduction of tax benefits in the regulation of the ISF has been accepted, along with the specific elements of this tax, which is levied on personal elements.

Key words: tax law; France; Constitutional Council (Conseil Constitutionnel); solidarity tax on wealth (ISF).

* José María Tovillas Morán, professor titular de dret financer i tributari de la Universitat de Barcelona, Av. Diagonal, 684, 08034 Barcelona, jmtovillas@ub.edu.

Article rebut el 15.03.2014. Avaluació cega: 27.03.2014 i 3.04.2014. Data d'acceptació de la versió final: 9.04.2014.

Citació recomanada: TOVILLAS MORÁN, José María. «Doctrina del Conseil Constitutionnel francès sobre l'Impost de solidaritat sobre la fortuna». *Revista catalana de dret públic*, núm. 48 (juny 2014), p. 152-168. DOI: [10.2436/20.8030.01.26](https://doi.org/10.2436/20.8030.01.26).

Sumari

1 Antecedents i situació actual de l'Impost de solidaritat sobre la fortuna a França

2 Elements bàsics de l'Impost de solidaritat sobre la fortuna a França

3 Contingut de la doctrina del Conseil Constitutionnel sobre l'ISF

3.1 Conseil Constitutionnel: naturalesa, composició i funcions

3.2 Principis constitucionals en matèria tributària

3.3 Capacitat contributiva i ISF

3.3.1 El patrimoni de les persones físiques com a mostra de capacitat econòmica

3.3.2 Límit de la quota de l'ISF

3.4 Igualtat contributiva i l'ISF

3.4.1 Avantatges fiscals i ISF

3.4.2 El foyer fiscal i l'ISF

4 Conclusions

Bibliografia

1 Antecedents i situació actual de l'Impost de solidaritat sobre la fortuna a França

La imposició anual sobre el patrimoni es va establir per primer cop a França l'any 1982 amb la denominació d'Impost sobre les grans fortunes. La introducció d'aquest nou impost a la presidència de François Mitterrand es va justificar per omplir algunes insuficiències detectades del sistema fiscal francès, per cooperar a la reducció de les desigualtats excessives i per adaptar la imposició a les facultats contributives de cadascun¹. S'ha de recordar, per tant, que l'aprovació d'aquesta figura és posterior a la introducció del gravamen sobre el patrimoni de les persones físiques a Espanya que data de la Llei 50/1977, de 14 de novembre, sobre mesures urgents de reforma fiscal.²

Aquesta figura tributària va quedar suprimida entre 1986 i 1988 i es va reinstaurar el 1989 amb la seva actual denominació d'Impost de solidaritat sobre la fortuna (ISF) amb la finalitat d'aportar ingressos públics per ajudar a finançar les polítiques socials. La professora Arias explica que s'institueix un nou impost però es declara aplicable la regulació anterior prevista als articles 885 i 1723 del Code général des impôts (CGI) en la redacció anterior a la seva derogació.³

La regulació d'aquest impost ha estat objecte de nombroses reformes mitjançant les successives lleis de finances per cada any així com per les lleis de finances rectificatives al llarg de l'any natural. Actualment, l'ISF es troba regulat als articles 885 A a 885 Z CGI amb diverses subdivisions. Són aquests canvis normatius els que han donat lloc a la intervenció del Conseil Constitutionnel per analitzar el respecte que tenene al contingut de la Constitució de 1958 de les noves regles introduïdes.⁴

2 Elements bàsics de l'Impost de solidaritat sobre la fortuna a França

El fet imposable de l'ISF consisteix en la titularitat del béns, drets i valors per part de les persones físiques. La meritació es produeix el dia 1 de gener de cada any (art. 885 E CGI). Les persones jurídiques no es troben subjectes a aquest tribut.

En el cas de persones físiques que tenen el seu domicili fiscal a França la tributació es fa pel patrimoni mundial, és a dir, per la totalitat de béns i drets titularitat de la persona física qualsevol que sigui el lloc de situació dels béns (art. 885 A CGI). Per incentivar l'arribada o la tornada a França de titulars de patrimonis importants, les persones físiques que no han estat fiscalment domiciliades a França als cinc anys naturals anteriors a aquell en el qual adquireixen el domicili a França tributen únicament pels béns localitzats a França.⁵

Les persones físiques que no tenen el domicili fiscal a França tributen exclusivament pels béns situats al territori francès⁶.

Un dels elements singulars de la regulació francesa de l'ISF és el caràcter de tributació de grup que li ha atorgat el legislador. Hi ha nombrosos casos en què obligatòriament les persones físiques no tributen de

1 GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe. *Droit fiscal général*. 7a ed. Dalloz, p.463-490.

2 Com recorden Fernández de Beaumont i Martín Román, l'Impost sobre el patrimoni apareix a l'Estat espanyol el 1977 com a conseqüència dels acords polítics i econòmics coneguts com «Pactes de La Moncloa» i era molt valorat per la doctrina durant aquells anys perquè tenia la consideració de tribut amb un gran abast i transcendència.

FERNÁNDEZ DE BEAUMONT TORRES; Isabela; MARTÍN ROMÁN, Javier. «El Impuesto sobre el patrimonio neto vs. l'impôt de solidarité sur la fortune: reflexión y análisis comparativo». *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, núm. 8 (2010), p.11-20, p.12.

3 ARIAS ABELLÁN, María Dolores. «El Impuesto sobre el patrimonio en Francia: antecedentes y estado actual». *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 71 (juliol-setembre 1991), p.385-391, p.389.

4 En l'àmbit del dret comparat l'Impost sobre el patrimoni és una figura que no existeix a la majoria d'estats de l'OCDE. Una anàlisi sobre la vigència internacional d'aquest tribut es pot trobar a FERNÁNDEZ DE BEAUMONT; MARTÍN ROMÁN, *op. cit.*, p.17-20.

5 GUTMAN, Daniel. *Droit fiscal des affaires*. París: Montchrestien, 2010, p.599-600.

6 Hi ha un plantejament similar entre l'Impost sobre el patrimoni espanyol i el francès en relació amb el fet imposable i a l'existència de modalitats d'imposició diferents per als residents i no residents.

forma individual, sinó que una pluralitat d'individus han de tributar conjuntament (*imposition commune*) en una sola declaració per tots els seus elements patrimonials. En termes generals, els cònjuges no separats legalment tributen en una sola base imposable que inclou tots llurs béns i drets (art. 885 A CGI). Aquesta construcció no és única per l'ISF sinó que recull una tradició francesa de tributació conjunta obligatòria a nivell de *foyer fiscal* a la imposició sobre la renda de les persones físiques⁷. A més, a la declaració s'hi han d'incloure els béns dels fills menors, en el cas que els pares en tinguin la facultat de gestió. També tributen de forma conjunta les persones unides per un pacte civil de solidaritat així com els seus fills menors. Finalment, en cas de concubinat notori, la declaració és única per als concubins i els seus fills menors que reuneixin les condicions anteriors (art. 885 E CGI). Aquesta regla present a la normativa de l'Impost sobre les grans fortunes, creat el 1981, no ha estat modificada des del moment de la seva aprovació, sinó que la regla de la tributació conjunta s'ha estès als pactes civils de solidaritat quan s'ha reconegut aquesta figura de convivència. Tanmateix, com veurem, ha estat una de les primeres qüestions relatives a la imposició sobre el patrimoni de les persones físiques analitzada pel Conseil Constitutionnel.

La definició dels elements configuradors de l'ISF ha de tenir en compte la presència a la normativa de nombrosos avantatges fiscals que adopten la forma d'exempcions i reduccions en la mesura que beneficien determinats béns i drets patrimonials. Si, en principi, l'àmbit objectiu de l'ISF és molt ampli, els nombrosos beneficis fiscals previstos disminueixen substancialment el pes d'aquest gravamen.⁸ Destaca, per la seva importància i per la seva influència en la legislació espanyola de l'Impost sobre el Patrimoni, l'exempció dels béns professionals (*biens professionnels*) en el cas d'explotacions econòmiques individuals o socials (arts. 885 N, 885 O, 885 O bis CGI). Amb aquesta figura queden fora d'imposició els béns de les persones físiques directament afectades per l'explotació empresarial, professional o agrícola per compte propi que constitueixi la seva principal activitat encara que d'aquesta no se'n generi la part més gran dels seus ingressos. L'exempció s'estén a les participacions en el capital de societats que realitzin activitats empresarials respecte de les quals les persones físiques exerceixin funcions de direcció, posseeixin directament o indirectament el 25 per cent del capital social a nivell de grup familiar i obtinguin més de la meitat dels ingressos professionals de l'interessat. S'ha d'assenyalar que la regulació d'aquestes excepcions és molt complexa, heterogènia, canviant i d'una gran casuística.

Al costat d'aquesta exempció, se'n poden enumerar moltes d'altres de tributació (art. 885 I CGI) com les que afecten els béns posseïts en nua propietat, les antiguitats, els objectes d'art o de col·lecció, els drets de propietat industrial respecte del seu inventor, els drets de propietat literària i artística en relació amb el tribut causat pel seu autor. També queden exempts els drets dels artistes intèrprets, dels productors de fonogrames i de pel·lícules de vídeo.

Amb la finalitat de no penalitzar la inversió a França, els no residents no tributen per les seves inversions financeres localitzades al territori francès (art. 885 L CGI).⁹

7 Art.6 CGI.

La llar fiscal es compon del contribuent, el seu cònjuge en el cas de persones casades, els fills solters menors de divuit anys, els fills majors de divuit anys vinculats a la llar fiscal dels seus pares així com els nens acollits pel contribuent a la seva llar. El contribuent també pot considerar com a persona a càrrec qualsevol persona titular de la carta d'invalidesa amb la condició que visqui sota el seu sostre.

La llar fiscal es pot limitar a una sola persona en el cas de solters, vidus, divorciats o separats de cos sense persones a càrrec. Les parelles, heterossexuals o homossexuals, vinculades per un PACS (pacte civil de solidaritat definit a l'article 515-1 del Codi civil) queden subjectes com una parella casada des del moment de la constitució del pacte.

GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe, *op. cit.*, p.61.

8 GUTMAN, Daniel, *op. cit.*, p.601.

COZIAN, Maurice. *Précis de fiscalité des entreprises 2005-2006*. 29a ed. París: Litec, p.392-404

GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe, *op. cit.*, p.470-478.

9 Per influència francesa la regulació dels beneficis fiscals a l'Impost sobre el Patrimoni espanyol és molt semblant a l'existent a l'ISF. García de Pablos analitza les exempcions presents a la normativa espanyola i concreta aquelles exempcions que haurien d'eliminar-se a GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. «Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas». *Tribuna Fiscal*, núm. 259 (maig 2012), p.1-15, p.5-7.

A més dels supòsits previstos d'exempció, l'ISF estableix com a benefici fiscal la tècnica de la reducció a l'efecte d'inclusió d'un actiu a la base imposable. Per exemple, el valor de l'habitatge habitual es redueix en un 30 per cent a l'efecte d'inclusió en la base imposable (art. 885 S CGI). Hi ha d'altres reduccions previstes per a les inversions en empreses que realitzin activitats econòmiques diferents de la inversió mobiliària o immobiliària (arts. 885 I bis i 885 I ter CGI).

Per determinar la base imposable a l'ISF el legislador fa una remissió als criteris de valoració previstos en la normativa de l'impost sobre successions (*droits de mutation par décès*) que equival a fer una remissió al valor real de mercat dels béns i drets (art. 885 D CGI). Al costat d'aquesta regla general hi ha unes regles específiques previstes expressament pel legislador de l'ISF.

A la base liquidable se li aplica una tarifa progressiva (art. 885 U CGI). Els canvis de majoria política al Parlament francès han generat l'aprovació de successives tarifes diferents. Fins al 2011, la tarifa anava del 0,55 a l'1,8% amb un mínim exempt de 800.000 euros. El 2011 solament hi van haver dos trams de 0,25% i 0,5% i un mínim exempt d'1,3 milions d'euros.¹⁰ Des del 2012 la tarifa té cinc trams que van de 0,5% a l'1,5% i conserva el mínim exempt d'1,3 milions d'euros.¹¹ El tipus marginal màxim actual de l'1,5% s'aplica quan la base liquidable supera els deu milions d'euros.¹²

L'aplicació de la tarifa sobre la base liquidable dona lloc a la determinació de la quota íntegra sobre la qual s'apliquen nombroses deduccions. Durant molts anys s'aplicaven unes deduccions destinades a subjectivitzar el gravamen en funció del nombre de dependents. Actualment, l'ISF ha adquirit un caràcter objectiu i les deduccions s'orienten a afavorir la realització de determinades inversions. L'aportació de diners o de béns al capital inicial o a les ampliacions de capital de les societats que reuneixen determinades condicions en relació amb l'activitat es premien amb deduccions a la quota de l'ISF. També s'incentiva fiscalment la realització de donacions a entitats públiques o a entitats sense ànim de lucre, la qual cosa dona lloc al naixement del dret a minorar l'import de la quota íntegra.

Un dels elements més destacables de l'ISF i també el més conflictiu consisteix en l'establiment d'un límit, ja previst a la redacció original de l'Impost sobre les grans fortunes, a la progressivitat fiscal generada per l'acumulació del gravamen sobre la renda de les persones físiques i de l'ISF. D'aquesta manera, ha estat prevista la reducció de la quota de l'ISF dels contribuents amb domicili fiscal a França quan el total de les quotes de l'ISF i dels impostos que han meritat a França o a l'estranger, que recauen sobre rendes i ingressos de l'any precedent, supera el 75% dels ingressos mundials, després de la deducció de les despeses professionals de l'any precedent (art. 885 V bis CGI).¹³ Els conflictes relatius a aquest article provenen de l'establiment durant un cert temps de la norma de limitació de les quotes acumulades dels impostos directes. Segons aquesta norma, si les quotes superaven el 60%, i després del 50% de les rendes totals, es reduïa la quota corresponent a l'ISF (*bouclier fiscal* o «escut fiscal»). O pel posterior establiment d'uns límits màxims a la reducció que podia ser aplicable a l'import de l'ISF. Aquestes qüestions han generat, com veurem, la intervenció del Conseil Constitutionnel.

La forma de gestionar l'ISF depèn del valor del patrimoni que cada persona o conjunt de persones ha de declarar. Si la valoració dels béns patrimonials és inferior a 1.300.000 euros no s'ha de presentar declaració. En el cas que el valor net dels béns, drets i obligacions sigui inferior a 2.750.000 euros, no serà necessari presentar la declaració de l'ISF en un document exclusiu per a aquest tribut, sinó que serà possible incloure la informació sobre el valor brut i el valor net no exempt de tributació a la declaració de l'Impost sobre la

10 GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. «Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas». *Tribuna Fiscal*, núm. 259 (maig 2012), p.4-5. Aquest autor proposa l'establiment a Espanya d'un impost sobre el patrimoni que respecti el model de tributació de grans fortunes: eliminació de beneficis fiscals, mínim exempt d'un milió d'euros i dos tipus del 0,25 i del 0,50%.

11 <<http://www.bfmtv.com>> (consultat 2 de març de 2014).

12 La regulació estatal ha previst amb caràcter subsidiari l'aplicació del tipus del 2,5% quan la base liquidable sigui superior a 10.695.996,06 euros. A Catalunya s'aplica el tipus màxim del 2,75% i a Andalusia el 3,03%.

13 Es tracta d'una norma semblant a la continguda a l'article 31 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el patrimoni.

renda de les persones físiques. En els altres casos, s'aplica el sistema de gestió per autoliquidació pel qual abans del 15 de juny de cada any s'han de declarar els béns, drets i deutes dels quals eren titulars l'1 de gener i efectuar el pagament de la quota que en resulti (art. 885 W CGI).¹⁴

3 Contingut de la doctrina del Conseil Constitutionnel sobre l'ISF

3.1 Conseil Constitutionnel: naturalesa, composició i funcions¹⁵

La institució del Conseil Constitutionnel va ser creada per la Constitució de la cinquena República francesa de 4 d'octubre de 1958 que destina el seu títol V (arts. 56 a 63)¹⁶ a la regulació d'aquesta figura.¹⁷ Es tracta d'un òrgan amb diverses competències entre les quals destaca el control de conformitat a la Constitució de les disposicions jurídiques aprovades, incloses les lleis aprovades pel Parlament. S'ha d'assenyalar que el Conseil Constitutionnel no és un tribunal suprem per sobre del Conseil d'Etat i de la Cour de Cassation.^{18 19}

Pel que fa a les seves competències són de dos tipus: jurisdiccional i consultiva. Amb relació a les funcions jurisdiccionals les competències previstes pel Conseil Constitutionnel són de dues classes. Una d'aquestes consisteix en les funcions de contenciós electoral i de referèndums que inclouen la proclamació del president de la República i dels parlamentaris i el control del compliment de la normativa de finançament de les despeses en les eleccions legislatives i presidencials.

Però la funció jurisdiccional més destacada consisteix a jutjar la constitucionalitat de les lleis (*décision de conformité*). El control de constitucionalitat es pot fer abans o després de la promulgació de la norma.

Abans de la promulgació de lleis orgàniques i de l'entrada en vigor dels reglaments de les assemblees parlamentàries és obligatòria la intervenció del Conseil en la seva funció de control de constitucionalitat. En el cas de les lleis ordinàries, entre les quals es troben les lleis de finances per un determinat any i la llei rectificativa de la llei de finances, es pot demanar el control de constitucionalitat per part del Conseil abans de la seva promulgació. La legitimació per demanar la intervenció d'aquesta institució recau en el president de la República, el primer ministre, el president de l'Assemblée Nationale o del Senat. A més, des de 1974, la legitimitat per adreçar-se al Conseil Constitutionnel també recau en seixanta diputats o seixanta senadors. L'ampliació de la legitimació ha generat, lògicament, un increment dels supòsits de control de constitucionalitat i, per tant, ha afavorit el desenvolupament d'una doctrina constitucional en matèria tributària

14 La recaptació de l'ISF va estar a prop dels 5.000 milions d'euros el 2012 i de 4.400 milions d'euros el 2013.

15 La pàgina web <<http://www.conseil-constitutionnel.fr>> inclou una informació molt completa sobre la naturalesa, funcionament, composició i funcions d'aquesta institució. Moltes de les seves decisions són traduïdes a l'anglès, castellà i alemany (pàgina web consultada al març de 2014).

16 Aquest títol ha estat desenvolupat per l'Ordonnance número 58-1067, de 7 de novembre de 1958, que aprova la llei orgànica sobre el Conseil Constitutionnel.

17 Al llarg d'aquest treball utilitzarem indistintament les expressions «Conseil Constitutionnel», «Conseil», «Conseil» o «Consell Constitucional».

18 Per designar els actes emanats del Conseil mai no es parla d'*arrêts* (sentències) sinó de decisions.

19 El Conseil el formen nou membres designats per nou anys que es renoven per terços cada tres anys. El president de la República i el president de cadascuna de les assemblees parlamentàries (*Sénat* i *Assemblée Nationale*) designen cadascun d'ells tres dels membres. Després de la revisió constitucional de 23 de juliol de 2008, el procediment de nomenament inclou la intervenció consultiva, en funció de quina sigui l'autoritat que ha nomenat els membres del Conseil, de la comissió sobre lleis constitucionals de cadascuna de les cambres. Amb una majoria de tres cinquenes parts de vots de la cambra, es pot impedir el nomenament del candidat presentat per la institució de nomenament.

Els antics presidents de la República són membres nats del Conseil Constitutionnel.

Les decisions s'adopten en ple ja que no hi ha sales ni seccions. El quòrum mínim per poder adoptar una resolució és de set membres i el vot del president és de qualitat en cas d'empat.

No s'ha previst cap requisit d'edat o de professió per convertir-se en membre d'aquest òrgan. Existeix un règim d'incompatibilitats molt estricte.

entre la qual es troba la derivada de l'ISF. Resulta sorprenent, des de la perspectiva espanyola, els terminis de què disposa el Conseil per resoldre sobre la constitucionalitat de les lleis ja que aquest és d'un mes o de vuit dies a petició del Govern si existeix urgència²⁰. S'ha de recordar que l'article 61 de la Constitució preveu expressament que la remissió d'una llei al Conseil Constitutionnel suspèn la seva promulgació.

Les decisions sobre conformitat constitucional o no, que no són susceptibles de recurs, vinculen tots els poders públics de la República així com totes les autoritats administratives i jurisdiccionals. Han de ser motivades i es publiquen al *Journal Officiel*. El valor de cosa jutjada no s'atribueix únicament a la conclusió sobre la constitucionalitat sinó que s'estén, igualment, als motius en els quals es fonamenta.

En les seves decisions relatives a les lleis orgàniques o ordinàries el Conseil pot censurar total o parcialment la llei, però no la pot anular perquè la decisió de conformitat s'adopta abans de la promulgació de la llei i aquesta no serà promulgada ni entrarà en vigor si és contrària als preceptes constitucionals.

Aquest control previ de constitucionalitat es pot aplicar, com veurem, a les disposicions en matèria fiscal. Com ha dit el professor Ríos Rodríguez, davant de la discrecionalitat del poder legislatiu sobre els objectius de política econòmica i social, la Constitució introdueix uns límits envers els mitjans jurídics destinats al compliment dels objectius polítics. Millor dit, «la competència parlamentària en matèria fiscal és així un poder propi però els seus límits, que hi són, són susceptibles de ser interpretats pel Conseil Constitutionnel»[citació traduïda per l'autor].²¹

La forma de control *a posteriori* de la constitucionalitat de l'ordenament jurídic existeix des de l'1 de març de 2010 amb l'entrada en vigor de la revisió constitucional de 23 de juliol de 2008 (abans no estava prevista). Aquest procediment, anomenat Qüestió prioritària de constitucionalitat (*Question prioritaire de constitutionnalité*), és anàleg a la qüestió de constitucionalitat prevista a l'article 35 de la Llei orgànica 2/1979, de 3 d'octubre, del Tribunal Constitucional. En aquests supòsits, la legitimació per adreçar-se al Consell correspon al Consell d'Estat i al Tribunal de Cassació per demanar que declari si una disposició legislativa vigent vulnera els drets i llibertats garantits per la Constitució de 1958. En aquest cas la intervenció del Conseil exigeix com a requisit previ la demanda d'un interessat en el marc d'un procediment jurisdiccional, ja sigui en primera o en posteriors instàncies. La jurisdicció de primera instància transmet les interlocutòries on es qüestiona la constitucionalitat de la normativa aplicable per resoldre una qüestió jurídica al Consell d'Estat o al Tribunal de Cassació. Una vegada reben les interlocutòries, el Consell d'Estat o el Tribunal de Cassació disposen de tres mesos per enviar el cas al Conseil Constitutionnel si la disposició que és aplicable al litigi o al procediment, o constitueix un dels fonaments de la decisió és potencialment contrària a la Constitució i no ha estat objecte de decisió prèvia pel mateix Conseil Constitutionnel. Aquest té un termini de tres mesos per decidir sobre la constitucionalitat de la norma ja vigent. Si el Consell considera la norma inconstitucional, i així ho declara, aquesta queda derogada des del moment de la publicació de la resolució o des d'una data posterior fixada pel propi Consell que també ha d'establir els efectes que tindrà la declaració d'inconstitucionalitat.

Aquest procediment de control *a posteriori* de la constitucionalitat de la legislació fiscal ha estat utilitzat pels contribuents de l'ISF com reflecteixen els reculls de jurisprudència d'aquesta institució.²²

20 A títol d'exemple, la Sentència del Tribunal Constitucional espanyol 19/2012, de 15 de febrer, resol el recurs d'inconstitucionalitat interposat per 89 diputats el dia 10 de març de 1999 en relació amb la Llei 40/1998, de 9 de desembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. Van transcórrer gairebé tretze anys abans que el Tribunal Constitucional no decidís sobre la constitucionalitat d'una llei tan destacada com la llei reguladora de l'IRPF.

21 RÍOS RODRÍGUEZ, Jacobo. «¿Control constitucional de la Ley o «gouvernement des juges»? La decisión del Consejo Constitucional francés de 29 de diciembre de 2012 sobre el tipo impositivo de 75% aplicable a las grandes fortunas». *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, núm. 20 (juliol-desembre 2013), versió pdf, p.12.

22 Les decisions del Consell s'identifiquen per l'any i el número de sèrie d'aquest any i la menció DC quan es tracta de Decisions de conformitat o QPC per les Qüestions prioritàries de constitucionalitat.

3.2 Principis constitucionals en matèria tributària

A diferència del que succeeix en altres constitucions europees, el text de la Constitució francesa de 1958 no inclou en el seu articulat una declaració de drets individuals o socials. El que fa és, mitjançant el seu prefaci, utilitzar la tècnica de la remissió a d'altres textos de valor constitucional que integren el bloc de constitucionalitat. Entre aquestes declaracions externes a la Constitució, però amb valor constitucional, es troba la Carta del medi ambient de 2004, el preàmbul de la Constitució de 1946 i, en especial, la Declaració de drets de l'home i del ciutadà de 1789 (*Déclaration des droits de l'homme et du citoyen*). Aquest darrer document inclou una enumeració de drets de caràcter liberal i recull unes disposicions que serveixen de fonament a la construcció constitucional dels principis en matèria tributària.²³

Els articles 6 i 13 de la Declaració són les eines bàsiques de regulació dels principis materials financers, és a dir, de configuració del sistema fiscal francès. L'article 6 reconeix el dret a la igualtat («La llei (...) ha de ser la mateixa per a tothom, ja sigui per protegir o per castigar» [citació traduïda per l'autor]). El principi d'igualtat té la seva declinació impositiva en el reconegut principi de capacitat econòmica com a fonament de l'exigència de tributs que recull l'article 13.

A més, s'ha de destacar en l'àmbit tributari la transcendència de l'article 34 de la Constitució francesa de 1958. Aquest article estableix el vessant formal en l'àmbit fiscal i afirma el principi de legalitat en matèria tributària, de forma que correspon al legislador determinar les regles segons les quals s'ha d'efectuar el sosteniment de les càrregues públiques.²⁴

L'article 13 serveix de fonament material de la majoria de decisions del Consell Constitucional. Aquest article de la Declaració de drets de l'home i del ciutadà («Pel manteniment de la força pública i per les despeses d'administració, resulta indispensable una contribució comuna; aquesta ha de repartir-se equitativament entre els ciutadans, proporcionalment a la seva capacitat» [citació traduïda per l'autor]) s'ocupa, com l'article 6, del vessant dels principis materials que han de ser respectats pel sistema tributari francès. D'acord amb aquest article, el principi material bàsic en matèria de creació i exigència de tributs és el de capacitat econòmica. És a dir, que el deure de contribuir al sosteniment de la despesa pública en funció de la capacitat econòmica es recull a l'article 13 de la Declaració de drets de l'home i del ciutadà de 1789. Serà aquest principi de capacitat econòmica el que servirà de fonament de l'obligació contributiva i, en conseqüència, d'inspirador al legislador per seleccionar els supòsits que donaran pas a l'establiment de l'obligació tributària. Dit d'una altra manera, els ciutadans tenen dret que l'exigència de contribucions es faci en funció de la seva capacitat econòmica. Un dels elements fonamentals de la capacitat econòmica consisteix en la personalització dels tributs i justifica el caràcter familiar de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de l'ISF. També és el principi de personalització el que justifica la reducció de la tributació per a aquelles persones que efectuin despeses que es consideren d'utilitat social.²⁵

Tanmateix, l'article 13 de la Declaració de drets de l'home i del ciutadà no solament serveix de substrat

²³ RÍOS RODRÍGUEZ, Jacobo, *op. cit.*, p.5.

La Decisió de 16 de juliol de 1971 reconeix sense ambigüitats que la Declaració dels drets de l'home i del ciutadà del 26 d'agost de 1789 i el preàmbul de la Constitució de 1946 formen part de les normes constitucionals de referència i, per tant, poden ser invocades en el marc del control de constitucionalitat.

²⁴ «Article 34

Les lleis són votades pel Parlament.

La llei fixa les normes sobre:

(...) base, tipus i modalitats de recaptació dels impostos de totes classes»

En la Decisió núm. 2010-99 QPC d'11 de febrer de 2011, Mme.Laurence N. es pot llegir que «en virtut de l'article 34 de la Constitució, és competència del legislador determinar, respectant els principis constitucionals i tenint en compte les característiques de cada impost, les regles segons les quals han d'apreciar-se les capacitats contributives; que, en particular, per assegurar el respecte al principi d'igualtat, s'ha de basar la seva apreciació en criteris objectius i racionals en funció dels objectius que es proposa; que aquesta apreciació no pot, tanmateix, provocar una ruptura caracteritzada per la igualtat davant les càrregues públiques»[citació traduïda per l'autor].

²⁵ GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe, *op. cit.*, p.18-19.

constitucional per a la creació de tributs, sinó que també és emprat pel Conseil Constitutionnel com a fonament d'altres principis materials bàsics en l'àmbit del tributs com són el d'igualtat davant l'impost, donada la proximitat d'aquest principi amb el principi de capacitat contributiva, el de progressivitat i el de prohibició de la confiscatorietat.²⁶

En relació amb la igualtat davant les contribucions públiques, la jurisprudència del Conseil és clara: aquest principi prohibeix tota vulneració «caracteritzada» (*caractérisée*), «marcada», «determinada», de la igualtat davant les contribucions públiques (decisions núm. 97-390 DC de 19 de novembre de 1997, núm. 98-405 DC de 20 de desembre de 1998, o núm. 99-416 DC de 23 de juliol de 1999). Aquesta interpretació constitucional del principi d'igualtat no impedeix que el legislador, a qui li correspon de determinar la base imposable i el tipus impositiu, adopti mesures de foment mitjançant la concessió d'avantatges fiscals. És a dir, que el principi constitucional d'igualtat no impedeix que el legislador dicti, per motius d'interès general, mesures per incentivar polítiques econòmiques que es tradueixen en una limitació de la fiscalitat (Decisió núm. 2002-464 DC de 27 de setembre de 2002). Aquests beneficis fiscals creats per la llei han de respectar dues condicions: han de perseguir un objectiu d'interès general i basar-se en criteris objectius i racionals en relació amb la finalitat perseguida.²⁷ La tasca que ha de complir en aquests supòsits el Consell consisteix a apreciar si hi ha una correlació suficient entre els mitjans utilitzats i l'objectiu perseguit.

Continuant amb l'anàlisi dels principis materials de la fiscalitat, aquest mateix article 13 de la Declaració de drets de l'home i del ciutadà serveix de fonament a la prohibició de confiscatorietat del sistema tributari segons exposen les Decisions núm. 2005-230 DC de 29 de desembre de 2005, núm. 2007-555 DC de 16 d'agost de 2007 i núm. 2010-99 QPC d'11 de febrer de 2011 («aquesta exigència [de tributar en funció de les seves capacitats] no seria respectada si l'impost es revestís d'un caràcter confiscatori o fes recaure sobre una categoria de contribuents una càrrega excessiva respecte de les seves capacitats contributives»[citació traduïda per l'autor]).

La protecció d'aquests principis materials i del principi de reserva de llei en matèria tributària són els límits jurídics als mitjans fiscals que poden ser usats pel legislador per al desenvolupament dels seus objectius polítics, econòmics i socials. Aquests límits jurídics d'origen constitucional i, en conseqüència, d'un rang normatiu superior, són els recursos jurídics en mans del Conseil Constitutionnel per a l'examen de les disposicions aprovades pel poder legislatiu.

3.3 Capacitat contributiva i ISF

Són diverses les ocasions en les quals el Conseil Constitutionnel ha hagut de manifestar-se sobre el respecte del dret a contribuir segons la capacitat contributiva dels ciutadans per part de les lleis amb contingut tributari.

3.3.1 El patrimoni de les persones físiques com a mostra de capacitat econòmica

La lectura de la doctrina sobre l'ISF, emanada del Conseil, permet apreciar l'admissió com a constitucionalment legítim del reconeixement del patrimoni de les persones físiques com a mostra de capacitat econòmica susceptible de gravamen. El patrimoni de les persones físiques és un objecte d'imposició apte per servir de fet imposable d'un impost.

Ja en la seva primera decisió sobre l'impost sobre les grans fortunes (Decisió núm. 81-133 DC de 30 de desembre de 1981), el Conseil va justificar l'existència d'aquesta figura impositiva basant-se en «la capacitat contributiva que atribueix la tinença d'un conjunt de béns i que resulta de les rendes en diners o en espècie generades periòdicament per aquests béns, subjectes o no, per altre costat, a l'impost sobre la renda [citació

²⁶ Com també justifiquen la legitimitat de la comprovació tributària i de la repressió del frau. BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, p.52.

²⁷ El professor Bouvier cita com a elements aptes per justificar un tractament fiscal diferent les especificitats de les activitats realitzades pel contribuent o la presència de condicions geogràfiques o econòmiques singulars. BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, p.48.

traduïda per l'autor]». S'ha d'assenyalar, per tant, que la capacitat econòmica no és aportada exclusivament per la mera titularitat de béns i drets de naturalesa econòmica, sinó que també prové del fet que aquests elements patrimonials produeixen rendes regulars. Aquest plantejament serveix per justificar a la mateixa Decisió la norma legal per la qual els béns i drets gravats mitjançant un dret d'usdefruit, un dret d'habitatge o un dret d'ús de caràcter personal s'inclouen dintre del patrimoni de l'usufructuari o del titular d'un d'aquests drets pel valor en plena propietat a l'efecte de quantificació de la base imposable de l'ISF. Es justifica aquesta postura sobre la base que «una capacitat contributiva com aquesta és a mans no del nu propietari sinó dels que es beneficien dels ingressos o avantatges vinculats a aquests dels quals la propietat es troba desvinculada; que, en aquestes circumstàncies i tenint en compte les excepcions enumerades pel legislador, aquest ha pogut gravar l'usufructuari o el titular del dret d'ús o d'habitatge, amb l'impost sobre les grans fortunes sense contravenir l'article 13 de la Declaració dels drets de l'home i del ciutadà»[citació traduïda per l'autor].²⁸

Amb el temps aquesta postura del Conseil per la qual la capacitat econòmica de l'impost sobre les grans fortunes és fruit de la combinació entre la titularitat de drets de contingut econòmic i el fet que els mateixos són generadors d'ingressos pels seus titulars es modifica i passa a resultar suficient la mera titularitat dels béns amb independència de la seva capacitat intrínseca de generació d'ingressos com a element legitimador de l'obligació tributària. La mera titularitat de béns i drets de contingut patrimonial habilita el naixement de l'obligació tributària per l'ISF. A les Decisions núm. 2010-44 QPC de 29 de setembre de 2010 (Cònjuges M.) i núm. 2010-99 QPC d'11 de febrer de 2011 (Mme. Laurence N.) es pot llegir que: «Considerant que l'impost de solidaritat sobre la fortuna no es troba inclòs entre els diversos impostos sobre la renda; que establint un tribut com aquest, el legislador ha volgut sotmetre la capacitat de gravamen que produeix la tinença d'un conjunt de béns i drets; que la presa en consideració d'aquesta capacitat contributiva no implica que solament els béns productius de rendes s'incloguin dintre de la base imposable de l'impost de solidaritat sobre la fortuna»[citació traduïda per l'autor]. A la primera de les Qüestions es conclou que el gravamen d'aquesta mostra de capacitat contributiva no exigeix que únicament els béns productius de rendes s'incloguin a la base imposable de l'ISF.

A aquestes mateixes Decisions es relaciona l'import de l'obligació derivada de l'ISF amb la possibilitat de satisfer-lo amb les rendes generades pels béns i drets inclosos al patrimoni del contribuent («per raó del seu tipus i del seu caràcter anual, l'impost sobre les grans fortunes té vocació de ser satisfet normalment amb els ingressos dels béns subjectes»[citació traduïda per l'autor]). És a dir, que, de forma similar a la regulació de l'Impost sobre el patrimoni espanyol, es tracta d'un impost que té per objecte material de gravamen (la forma de riquesa efectivament subjecta a gravamen pel legislador) el patrimoni net de les persones físiques residents i no residents, però que té per finalitat de gravamen (la forma de riquesa que el legislador vol fer tributar) la renda generada anualment pel patrimoni subjecte a tributació.²⁹ S'ha dissenyat la tributació de l'ISF perquè la quota resultant pugui ser satisfeta amb la renda generada pels mateixos béns i drets subjectes a gravamen.

3.3.2 Límit de la quota de l'ISF

Des de la instauració d'aquesta figura el 1988 fins al 2011 ha existit un límit a la quota exigible de l'ISF que es va restablir el 2012. Fins al 31 de desembre de 1990 la normativa disposava que la suma de l'ISF i dels impostos deguts a França i a l'estranger que recauen sobre rendes i beneficis de l'any precedent no podia superar el 70% del total d'ingressos nets de despeses professionals de l'any precedent. Aquest percentatge del 70% es va incrementar fins al 85% des de l'1 de gener de 1991. En relació amb aquestes qüestions no es va requerir la intervenció del Conseil Constitutionnel.

L'article 6 de la Llei núm. 95-1346 de 30 de desembre de 1995 de finances per al 1996 va crear «un límit al límit» que instaura com a màxim de reducció de la quota de l'ISF la meitat de l'import de la quota

28 S'ha d'assenyalar que la postura del legislador espanyol és diferent atès que la desvinculació de la propietat provoca la tributació del nu propietari i de l'usufructuari pel valor corresponent a cadascun dels drets reals dels quals són titulars (art.20 Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el patrimoni).

29 FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. Vol. 2. 23a ed. Madrid: Marcial Pons, 2004, p.57-63.

que el contribuent hagués hagut de satisfer sense reducció o, si és superior, del tercer tram de la tarifa de l'ISF.³⁰ Tampoc es va demanar, per part dels representants populars, la intervenció del Consell per analitzar la constitucionalitat de la mesura en relació amb l'establiment d'aquest límit al límit. La creació de doctrina per part del Conseil ha estat provocada per una Qüestió de constitucionalitat preferent. En contestar aquesta qüestió a la Decisió núm. 2010-99, d'11 de febrer de 2011, el Consell ha considerat aquest límit al límit de conformitat amb la Constitució perquè «limitant, mitjançant la disposició discutida, l'avantatge del qual es beneficien els titulars de patrimonis més importants amb el límit de la quota en relació amb els ingressos del contribuent, el legislador ha volgut obstaculitzar que els contribuents adaptin la seva situació fiscal privilegiant la tinença de béns que no procurin cap ingrés imputable»[citació traduïda per l'autor].

L'any 2011 es va demanar l'actuació del Conseil Constitutionnel per enjudiciar la constitucionalitat de la reforma que s'havia produït a l'ISF mitjançant la Llei núm. 2011-900 de finances rectificada el 2011 que consistia, fonamentalment, en l'aplicació d'una nova tarifa basada en l'existència de tipus mitjans i en l'existència de dos tipus impositius del 0,25 i del 0,50% acompanyada de la supressió del mecanisme del límit a la quota de l'ISF. A la Decisió núm. 2011-638 DC, s'ha admès que la supressió del límit a la quota de l'ISF no té caràcter confiscatori atesa la modificació que s'ha produït en la tarifa de l'impost («el legislador, modificant la tarifa de l'impost de solidaritat sobre la fortuna, ha volgut evitar que la supressió concomitant del límit previst per l'article 885 V bis del Codi general dels impostos (...) arribés a fer exigible sobre una categoria de contribuents una càrrega excessiva des de la perspectiva de les facultats contributives»[citació traduïda per l'autor]).

Relacionada amb la figura del límit a la quota de l'ISF, durant els anys 2006 a 2011, hi ha hagut la figura del límit a la quantia dels ingressos de la unitat familiar destinada al pagament dels impostos directes. En efecte, la Llei de finances per 2006 introduïa com a novetat el dret a la devolució de la fracció dels impostos que excedien el límit de 60% dels ingressos, anomenat també «escut fiscal» (*bouclier fiscal*). Aquesta innovació, pensada per al conjunt de tributs de caràcter directe que afecten les persones físiques i les famílies, té la seva inspiració en la decisió del Tribunal federal alemany que va establir la regla segons la qual l'impost no pot absorbir més de la meitat dels ingressos del contribuent (BvG 37/91, de 22 de juny de 1995).

Dintre del conjunt d'impostos directes exigits a les persones físiques que s'han seleccionat per donar entrada al mecanisme de l'escut fiscal s'inclou l'ISF, a més de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de diversos impostos derivats de la titularitat de béns immobles. La suma d'ingressos que serveix de punt de comparació amb la suma de quotes inclou, en línies generals, les rendes subjectes a l'impost sobre la renda netes de despeses professionals, els beneficis subjectes a retenció alliberadora i els ingressos exemptes d'impost obtinguts al mateix any a França o fora de França.

El Conseil Constitutionnel considera a la Decisió núm. 2005-530 DC, de 29 de desembre de 2005, que la limitació de la imposició directa és una opció legislativa per evitar la confiscatorietat derivada de l'acumulació de les quotes generades pels diferents impostos directes que s'adrecen a les persones físiques. A més, reconeix la discrecionalitat del poder legislatiu per posar a la pràctica aquest principi («tractant-se de les modalitats adoptades per la posada en pràctica d'aquest principi, ni la fixació de la part dels ingressos més enllà de la qual el pagament d'impostos directes dóna dret a devolució, ni la definició dels ingressos que entren dintre del càlcul, ni la determinació dels impostos directes tinguts en compte, ni les mesures adoptades per restituir no són inapropiades per a la realització de l'objectiu fixat pel legislador»[citació traduïda per l'autor]).

Amb posterioritat, la Llei en favor de la feina, de l'ocupació i del poder adquisitiu va modificar les regles relatives al càlcul de la limitació dels impostos directes. El límit dels ingressos per sobre dels quals neix el dret a la restitució es redueix del 60 al 50%. A més, la llista d'impostos directes s'amplia amb la inclusió de la contribució social generalitzada, la contribució per la devolució del deute social i altres contribucions.

30 També a l'article 31 de la Llei 19/1991, de 6 de juny, de l'Impost sobre el patrimoni s'ha previst l'existència d'un límit a la quantia de la minoració de la quota de manera que s'estableix un impost mínim del 20% de la quota que s'hagués de satisfer sense aplicar la reducció.

Partint de la idea que l'escut fiscal és, en principi, conforme a la Constitució, la Decisió núm. 2007-555 DC de 16 d'agost de 2007 va haver de fer una anàlisi sobre l'ampliació de la base de càlcul i el descens del tipus. Seguint el plantejament que s'havia seguit en el moment de l'aprovació de la limitació dels impostos directes, el Consell considera que la inclusió de les noves figures tributàries a la base de càlcul no és una solució «inapropiada» per part del legislador i que l'adopció d'un límit màxim del 50% de la part dels ingressos a partir de la qual apareix el dret a la devolució «no presenta cap error manifest de valoració»[citació traduïda per l'autor].

La Llei de finances per a 2013 va reformar l'ISF, va establir una tarifa progressiva amb més trams que la que va ser vigent durant 2011 i 2012, i va compensar aquesta pujada de la pressió fiscal amb el restabliment d'un límit a la quota de l'impost quan la suma d'aquest impost i de la tributació sobre la renda excedissin del 75% del conjunt dels ingressos del contribuent. No s'ha previst l'existència d'un límit al límit de la quota. Una de les novetats més importants a l'efecte del còmput del límit consistia en la determinació del concepte de rendes que s'havia d'utilitzar i que incloïa rendes latents que encara no havien estat efectivament cobrades pel subjecte passiu i que consistien, entre d'altres, en els interessos dels plans d'estalvi habitatge que únicament són disponibles per a l'adquisició d'un habitatge; els interessos capitalitzats de contractes o bons de capitalització, de contractes d'assegurança de vida o de qualsevol altre producte destinat a la capitalització dels rendiments, o els beneficis distribuïbles obtinguts per una societat si el contribuent ha controlat aquesta societat en qualsevol moment en el decurs dels cinc darrers anys.

Aquesta innovació en relació amb la definició dels ingressos computables va ser considerada inconstitucional per part del Conseil a la Decisió núm. 2012-662 DC de 29 de desembre de 2012 i va considerar que s'havia vulnerat el dret a contribuir segons la pròpia capacitat econòmica perquè «integrant així, a efectes del càlcul del límit de l'impost de solidaritat sobre la fortuna entre les rendes del contribuent imports que no corresponen a beneficis o ingressos que el contribuent ha realitzat o dels quals ha disposat al llarg del mateix any, el legislador ha fonamentat la seva apreciació en funció de criteris que desconeixen l'exigència de tenir en compte les facultats contributives»[citació traduïda per l'autor]. El legislador ha insistit en aquest intent d'introduir ingressos no imputats en el còmput del límit de la quota de l'ISF mitjançant la Llei de finances per a 2014 i ha seleccionat únicament entre aquests els interessos capitalitzats de contractes o de bons de capitalització, de contractes d'assegurança de vida o de qualsevol altre producte destinat a la capitalització dels rendiments. Lògicament, la Decisió núm. 2013-684 DC de 29 de desembre de 2013 ha tornat a declarar la inconstitucionalitat d'aquesta disposició i ha reiterat l'argument anterior, és a dir, tenint en compte el respecte al principi de tributació segons la capacitat contributiva.

3.4 Igualtat contributiva i l'ISF

Són nombroses les ocasions en què el Conseil Constitutionnel ha hagut d'examinar el contingut d'un nou aspecte de la regulació de l'ISF des del prisma del respecte al principi d'igualtat davant les càrregues públiques. A continuació, s'expliquen els principals casos resolts pel Consell.

3.4.1 Avantatges fiscals i ISF

Una de les causes més freqüents de recurs al Conseil pels dubtes sobre la vulneració potencial de l'obligació del legislador de respectar el principi d'igualtat en la imposició de l'ISF es troba en la introducció de successius avantatges fiscals que privilegien la titularitat de determinats béns i drets.

La primera de les Decisions del Conseil relativa a l'adequació constitucional de la presència d'avantatges fiscals que redueixen o anul·len la tributació aplicable a un determinat element patrimonial arriba ben aviat en la història d'aquesta figura del sistema fiscal francès. En relació amb l'impost sobre les grans fortunes, la Decisió núm. 83-164 DC de 29 de desembre de 1983 analitza la possible vulneració del principi d'igualtat en relació amb l'exempció de què fruïran els directius de societats que posseeixin com a mínim el 20% del capital social. El Conseil Constitutionnel ha declarat que una disposició com l'aprovada no produïa una vulneració del principi d'igualtat tributària atès que, en el moment de regular la base imposable, «el legislador

ha fonamentat la seva apreciació sobre la base de criteris objectius i racionals en aquesta matèria»[citació traduïda per l'autor]. Es considera lògic atribuir al legislador la capacitat d'excloure de tributació els béns necessaris per a l'exercici de l'activitat econòmica, «els béns professionals», i no és manifestament irracional atribuir la condició de béns professionals a les participacions en el capital social d'una societat en la qual una persona física exerceix funcions de direcció, gestió i administració i de la qual, a més, posseeix el 25% del capital social.

El marge de maniobra reconegut pel Consell Constitucional al legislador en relació amb l'ordenació dels elements d'actiu susceptibles de beneficiar-se d'algun incentiu fiscal serà confirmat a d'altres intervencions posteriors del Conseil.

La Decisió núm. 2003-477 DC de 31 de juliol de 2003 analitza el respecte pel principi d'igualtat del benefici fiscal pel qual, en determinades condicions, es redueix a la meitat la valoració de les participacions en el capital social d'una societat que realitza una activitat industrial, comercial, artesanal, agrícola o lliberal. La constitucionalitat d'aquest benefici fiscal prové, d'acord amb la postura del Conseil Constitutionnel, del fet que el legislador té la facultat, la discrecionalitat, per triar una finalitat d'interès general i adoptar mesures per afavorir-ne el compliment i, dintre dels recursos possibles, per aconseguir aquests fins s'han d'incloure els de naturalesa fiscal que es basin en criteris objectius i racionals. En aquest cas, l'esperit de la norma és el d'afavorir que els accionistes i participants en societats mantinguin les seves participacions en el capital de les societats per assegurar-ne l'estabilitat, en especial en les petites i mitjanes empreses. Aquesta voluntat es veu obstaculitzada pel fet que la mera titularitat dels socis d'una part del capital genera un cost fiscal que pot incitar a transmetre la seva participació en el capital social a tercers, la qual cosa podria generar riscos de manteniment de l'activitat empresarial. La concessió d'un avantatge fiscal als socis que estiguin en aquesta situació afavorirà l'estabilitat empresarial. L'incentiu fiscal es troba justificat, a parer del Conseil Constitutionnel, perquè és condicionat (tinença mínima de les participacions en el capital durant sis anys, participació mínima del 34% en el capital social) i aquestes condicions es troben en línia amb l'objectiu d'interès general.

A la Decisió núm. 2005-530 DC de 29 de desembre de 2005 es planteja la problemàtica de la possible vulneració del principi d'igualtat per la introducció de reduccions en la base imposable equivalents a un 75% del valor de les participacions en els fons propis de societats que siguin titularitat d'accionistes que tenen la condició d'assalariats actuals o jubilats o mandataris socials actuals o jubilats. El Conseil admet la constitucionalitat d'aquesta mesura perquè persegueix una finalitat d'interès general: estabilitzar el capital de les empreses per assegurar el seu manteniment i el seu dinamisme, cosa que afecta positivament l'ocupació que és un valor constitucional d'acord amb el número cinc del preàmbul de la Constitució de 1946³¹. A més, es dona la segona condició exigible per no vulnerar el principi d'igualtat en la imposició que consisteix en la racionalitat i proporcionalitat dels mitjans ideats per aconseguir l'objectiu: obligació de conservació dels títols durant un període mínim de sis anys i que la reducció aprovada no arribi al nivell de l'exempció tributària.

De forma similar al supòsit anterior, la Decisió núm. 2007-555 DC de 16 d'agost de 2007 s'ocupa d'analitzar la conformitat d'uns avantatges fiscals amb el principi d'igualtat. En aquest cas es tracta de deduccions destinades a minorar la quota tributària. Es tracta d'una minoració de la quota tributària igual al 75% de l'import de les inversions efectuades en pimes mitjançant la subscripció de capital social amb l'obligació de conservar els títols adquirits fins al 31 de desembre del cinquè any següent al de la subscripció. També s'estudia una deducció per les inversions efectuades en fons d'inversió de proximitat que respectin un percentatge d'inversió en pimes i en pimes constituïdes amb una antiguitat màxima de cinc anys. El Conseil torna a admetre que les dues condicions amb relació al principi d'igualtat es respecten. La finalitat que es persegueix i que consisteix a afavorir la inversió productiva en pimes, donada la seva transcendència per a la creació d'ocupació i el desenvolupament econòmic i l'existència de riscos inherents en aquestes inversions, és acceptada com d'interès general. El dret a l'aplicació de la deducció sobre la quota s'equilibra

31 «Tothom té el deure de treballar i el dret d'obtenir una feina. Ningú pot ser discriminat, en la seva feina o en la seva ocupació, per motiu dels seus orígens, les seves opinions i les seves creences».

amb l'existència de condicions legals sobre les empreses destinatàries de les inversions o l'obligació de manteniment de la inversió durant uns anys i amb la fixació d'un import màxim deduïble en la quota.

3.4.2 El foyer fiscal i l'ISF

L'opció legislativa per dissenyar l'impost sobre les grans fortunes i l'ISF com un impost de grup en el qual s'inclouen, en la mateixa base imposable, els béns dels dos cònjuges, dels fills menors i, inclús, dels concubins notoris ha generat la intervenció del Conseil Constitutionnel en diverses ocasions i en moments temporals allunyats els uns dels altres.

Ja des de l'aprovació de l'impost sobre grans fortunes no va passar desapercebuda pels membres dels cossos legislatius l'elecció legislativa per la tributació de grup i van procedir a sol·licitar que el Conseil es pronunciés sobre la possible vulneració del principi de capacitat econòmica. Aquesta institució es va pronunciar sobre la qüestió a la Decisió núm. 81-133 DC del 30 de desembre de 1981.

L'argument bàsic que van utilitzar els diputats per contestar la constitucionalitat de la disposició va ser que la norma legal considerava, erròniament, que el contribuent posseïa facultats contributives respecte del valor d'uns béns que no li pertanyien i sobre els quals no tenia poder de disposició (els béns titularitat del seu cònjuge, concubí o fill).

La resposta del Conseil es basa en la concepció d'impost de grup que caracteritza l'impost sobre la renda de les persones físiques francès. En efecte, a l'impost sobre la renda de les persones físiques hi ha determinades agrupacions de persones previstes legalment que constitueixen la unitat familiar o llar fiscal (*foyer fiscal*) i han de presentar, de forma obligatòria, una sola declaració que inclou les rendes de tots els membres de l'agrupació. Destaca per la seva importància quantitativa el *foyer fiscal* format per l'espòs, l'esposa i els fills a càrrec. Aquesta acumulació de rendes es compensa, a efectes de l'aplicació dels tipus progressius de la tarifa, per la divisió de la base imposable resultant per un coeficient variable en funció de les circumstàncies familiars com el número de membres de la unitat familiar (*quotient familial*) a l'efecte de determinar el tipus mitjà de tributació³². Vistos aquests precedents legislatius, el Conseil Constitutionnel interpreta que la concepció de capacitat econòmica seguida a la imposició de la renda de les persones físiques és la que mesura els recursos, no a nivell individual, sinó a nivell de grup de persones quan aquestes formen una comunitat legalment qualificada d'unitat fiscal. El legislador ha volgut que la renda com a objecte d'imposició s'avaluï a nivell de la col·lectivitat de persones que integren una comunitat d'ingressos i de despeses. D'aquesta manera, la contribució s'exigeix en funció de la capacitat econòmica demostrada per les persones integrades en la unitat familiar. Aquesta regla prevista específicament per l'impost sobre la renda de les persones físiques estén el seu àmbit objectiu d'aplicació a l'impost sobre les grans fortunes i després a l'ISF perquè és amb la renda obtinguda per la llar fiscal que es procedirà al pagament del nou tribut. A més, segons el parer del Consell, l'elecció del *foyer fiscal* com a centre d'individualització de les rendes consolidades pel transcurs del temps no resulta contrària a cap principi constitucional ni, en especial, a l'article 13 de la Declaració.

No es fa referència a d'altres principis susceptibles de protecció constitucional que poden resultar vulnerats per la regla d'acumulació de bases imposables a l'ISF com és el dret a la intimitat. Potser la justificació d'aquest oblit del Consell s'explica per l'absència de reconeixement del dret a la intimitat en la Declaració de drets de 1789.

Cal destacar la diferent consideració que fan el Conseil Constitutionnel i el Tribunal Constitucional espanyol de la selecció legislativa del matrimoni com a unitat de tributació i de quantificació de la base imposable i de la quota líquida. Mentre que per a la primera de les dues institucions és legítim adoptar la fórmula de tributació de grup i fer-la obligatòria a través del *foyer fiscal* per a la majoria dels contribuents, tant en la imposició sobre la renda com a l'ISF; el TC, en la seva famosa Sentència 45/1989, de 20 de febrer, va refusar la constitucionalitat de la tributació de grup obligatòria per als matrimonis en considerar que vulnerava el

32 GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe, *op. cit.*, p.215-218.

principi d'igualtat si es comparava la fiscalitat resultant entre unitats casades i no casades amb la mateixa capacitat econòmica.³³

Quant a l'opció legislativa per configurar l'ISF com un tribut de grup aquesta no és completa perquè només s'aplica en relació amb l'acumulació dels béns i drets susceptibles d'inclusió a la base imposable però, per contra, no s'aplica a l'altre element bàsic de la tributació del *foyer fiscal*, que és l'aplicació del quocient familiar a la base imposable comuna per reduir-la. Aquesta absència de minoració de l'import de la base imposable per aplicació del quocient familiar ha estat valorada com una decisió del legislador plenament constitucional a la Decisió núm. 2010-44 QPC de 29 de setembre de 2010 sobre la base de la consideració que l'ISF és un impost progressiu respecte del qual el legislador ha previst l'existència de diversos mecanismes de reducció, exempció o de deducció a la quota que afecten, especialment, l'habitatge habitual. Val a dir que, durant molts anys, encara que avui ja no es troba previst, el caràcter subjectiu de l'ISF es materialitzava mitjançant unes deduccions a la quota per raó dels fills dependents. Potser el caràcter de tributació de grup de l'ISF dissenyat a França s'avé a dotar-lo d'un caire subjectiu pel qual les circumstàncies personals i familiars haurien de determinar una variació de la quota final a satisfer. Malgrat les afirmacions del Consell, aquest procés de subjectivització de l'impost no s'aconsegueix amb la multiplicació de beneficis fiscals que pretenen fomentar determinades inversions i actuacions econòmiques i que no es troben vinculades a la capacitat econòmica real dels membres d'una unitat fiscal mesurada sobre la base de la renda disponible.

Recentment, el Conseil Constitutionnel ha hagut de pronunciar-se sobre la conformitat d'una norma per fonamentar la seva decisió sobre la qüestió plantejada defensant-se en la concepció del *foyer fiscal* pròpia del Dret tributari francès, encara que no es tracta d'una regla aplicable a l'ISF contràriament al que s'havia publicat als mitjans de comunicació.

Amb ocasió de l'elecció presidencial de 2012, a la campanya electoral François Hollande havia anunciat, com una de les seves principals promeses, l'establiment d'un tipus impositiu del 75% a les grans fortunes tot definint-les com les que guanyen més d'un milió d'euros l'any. Un cop guanyada l'elecció presidencial, i amb majoria parlamentària socialista, es va aprovar l'article 12 de la Llei de finances per 2013 el dia 20 de desembre de 2012 que contemplava la introducció d'una «Contribució excepcional de solidaritat sobre els ingressos molt elevats d'activitat» (*Contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité*). Aquest gravamen s'articulava com un recàrrec del 18% sobre la fracció dels ingressos professionals que excedeixen d'un milió d'euros i que, sumada a les altres contribucions i impostos sobre la renda, porten a un 75% com a tipus aplicable³⁴. Resulta obvi que es tracta d'un gravamen que té per objecte les rendes i ingressos més elevats però no, com s'havia fet creure, els patrimonis més elevats. Es tracta, per tant, d'una regla que afecta la tributació de la renda de les persones físiques i no l'ISF.

Per resoldre el conflicte plantejat el Conseil, a la Decisió núm. 2012-662 DC de 29 de desembre de 2012, no es pronuncia sobre el caràcter presumptament confiscatori del gravamen al·legat pels recurrents, contràriament al que s'ha afirmat per un cert nombre de comentaris d'aquesta Decisió, principalment a la premsa.

Per declarar la inconstitucionalitat d'aquest nou gravamen, el Conseil es basa en el fet que el legislador ha triat com a obligat tributari a cada persona física en concret respecte de la qual es mesura la renda d'activitats per compte propi o aliè i se li exigeix el gravamen i no ha triat la llar fiscal tradicional a la imposició sobre la renda. La comparació entre dues unitats fiscals que tenen la mateixa renda total provinent de rendes actives permet apreciar l'existència d'una diferència en quant a la tributació resultant, perquè el gravamen excepcional s'aplica de forma individual sense tenir en compte les rendes percebudes pels altres membres de

33 Al Fonament Jurídic 7è es diu que «Esta “tributación por grupo” a la que el sistema de acumulación pura parece responder efectivamente no cuadra, sin embargo, ni con los propios presupuestos de los que arracan la Ley 40/1978, para la cual, como antes destacamos el único sujeto pasivo posible de un impuesto sobre la renta de las personas físicas es la persona misma, el individuo (...), ni con las exigencias que se derivan de nuestra Constitución. No sólo con las que derivan de los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas, sino también con los que se deducen del concepto de familia y matrimonio que alienta en los artículos 39 y 32».

34 RÍOS RODRÍGUEZ, J., *op. cit.*, p.4.

la unitat familiar³⁵. Aquesta diferència de tractament fiscal comporta una vulneració del principi d'igualtat davant l'impost, segons el parer del Conseil Constitutionnel³⁶.

Creiem que el plantejament del Conseil és encertat atès que té el seu origen en el fet incontestable que l'opció del legislador francès per organitzar la tributació de la renda de les persones físiques, i també del patrimoni de les persones físiques, com hem vist, es basa en la utilització de la figura de la llar fiscal deixant de costat l'individu sol. La unitat familiar serveix de centre d'imputació de rendes i es converteix en punt de referència per mesurar la capacitat econòmica i les obligacions tributàries exigides. Les conclusions sobre l'existència de diferències de gravamen s'han d'establir en funció de les càrregues que afecten una i altra unitat de convivència. Les vulneracions del principi d'igualtat es donen quan existeix una diferència de quotes tributàries entre llars fiscals amb els mateixos ingressos no basada en criteris racionals. És aquesta reflexió la que permet al Consell Constitucional concloure que les diferències resultants de la introducció del nou recàrrec, on es canvia l'element d'imputació subjectiva, són contràries al principi d'igualtat.

No es pot al·legar que la tributació addicional aprovada és diferent de l'IRPF atès que l'article 12 creador de la figura impositiva preveu que «la contribució es declara, quantifica, controla i recapta segons les mateixes regles i les mateixes garanties i sancions que en l'impost sobre la renda»[citació traduïda per l'autor]. A més, com ja s'ha assenyalat, el desenvolupament consolidat i continuat de la institució de la unitat familiar la converteix en l'instrument de mesura de la capacitat econòmica de les persones físiques. El Conseil no diu quins tipus són confiscatoris, sinó que la tributació que té per objecte material d'incidència la renda s'ha de dissenyar adoptant la unitat familiar com element personal.

La reacció del legislador davant la postura del Conseil Constitutionnel ha estat la de crear un impost excepcional sobre les remuneracions més elevades corresponents als anys 2013 i 2014 a la Llei de finances rectificativa per a 2013 aprovada el 19 de desembre. Aquest impost s'exigeix a les empreses pagadores sobre la part de les remuneracions individuals superior a un milió d'euros anuals que es paguin als assalariats i als directius. Dintre del concepte de remuneració s'inclou no solament l'import de les retribucions efectivament satisfetes sinó també la concessió d'opcions per la subscripció o adquisició d'accions, la cessió gratuïta d'accions i l'atribució de bons de subscripció de participacions en societats limitades. El tipus és del 50% i la quantitat total a satisfer no pot superar el 5% de la xifra anual de negocis de l'any on s'exigeix el tribut.

4 Conclusions

A través dels diferents procediments de control de constitucionalitat previstos al sistema jurídic francès el Conseil Constitutionnel ha creat una abundant doctrina sobre l'ISF. Com succeeix al Tribunal Constitucional espanyol en la seva tasca de control de constitucional, el Consell ha de cercar un equilibri entre l'atribució al poder legislatiu, impulsat per l'executiu, d'un elevat nivell de discrecionalitat per dissenyar el sistema fiscal i poder portar a terme el seu projecte polític i la defensa dels principis constitucionals materials en l'àmbit tributari, que consisteixen en el dret a la igualtat tributària i el dret a contribuir segons la pròpia capacitat econòmica. Aquesta voluntat de compromís entre aquestes dues posicions es reflecteix en la declaració de legitimitat constitucional per part del Consell de la introducció de nombrosos beneficis fiscals a l'ISF que afecten determinats actius. Voluntat justificada per la raonabilitat dels objectius a afavorir com el manteniment del teixit empresarial o la creació d'ocupació. També té el Conseil una actuació ponderada quan reconeix el

³⁵ Per exemple:

El *foyer* fiscal A té dues persones que reben cadascuna d'elles 900.000 euros. Cap d'elles no tributa pel gravamen excepcional.

El *foyer* fiscal B té una persona que rep 1.000.000 euros i l'altra 800.000 euros. Un dels membres del *foyer* fiscal tributa pel gravamen excepcional.

Per tant, els dos *foyers* fiscals tenen una mateixa capacitat econòmica (1.800.000 euros) però un d'ells ha de pagar més impostos que l'altre.

³⁶ El professor Rodríguez Ríos critica aquest raonament quan afirma que «el Consell Constitucional fixa així tipus màxims d'imposició que no han d'aplicar-se a les persones físiques individualment, quan cap dispositiu jurídic imposa que hauria de preferir-se la llar fiscal a persona física com a mètode de càlcul del tipus impositiu», *op. cit.*, p.9.

patrimoni de les persones físiques com a forma de riquesa susceptible de ser l'objecte material d'imposició, però admetent que la quota derivada de l'ISF ha de satisfer-se amb la renda generada pel patrimoni objecte de gravamen cosa que permet de dotar de constitucionalitat a la introducció de límits a la progressivitat acumulada de les dues figures tributàries.

Igualment, cal destacar la influència de l'estructura de la imposició sobre la renda de les persones físiques en la declaració per part del Conseil Constitutionnel de la legitimitat de les solucions legislatives adoptades per l'ISF, com es pot comprovar en la influència del *foyer* fiscal a l'efecte de la determinació dels subjectes passius de l'ISF o de l'exigència que els límits a la quota de l'ISF es determinin en funció de les rendes reals i efectives subjectes a imposició sobre la renda i no en base a ingressos latents.

Bibliografia

ARIAS ABELLÁN, María Dolores. «El Impuesto sobre el patrimonio en Francia: antecedentes y estado actual». *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm.71 (juliol-setembre 1991).

ARRUABARRENA BERZIARTUA, José Mari. «La tributación del patrimonio en Francia (Impôt de solidarité sur la fortune – ISF)», *Forum fiscal de Gipuzkoa*, diciembre 2004, p. 21-32.

<www.bfmtv.com>

BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l'impôt*. 6a ed. París: LGDJ.

<www.conseil-constitutionnel.fr>

COZIAN, Maurice. *Précis de fiscalité des entreprises 2005-2006*. 29a ed. París: Litec.

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. «Capítulo VIII. El Impuesto sobre el Patrimonio». A: d.a. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Madrid: Tecnos, 2013.

FERNÁNDEZ DE BEAUMONT TORRES, Isabela; MARTÍN ROMÁN, Javier. «El Impuesto sobre el patrimonio neto vs. l'impôt de solidarité sur la fortune: reflexión y análisis comparativo». *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, núm. 8 (2010), p.11-20.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. Vol. 2. 23a ed. Madrid: Marcial Pons.

GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. «Hacia un Impuesto sobre el Patrimonio de las Grandes Fortunas». *Tribuna Fiscal*, núm. 259 (maig 2012), págs.1-15.

GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe. *Droit fiscal general*. 7a ed. Dalloz, 2009.

GUTMAN, Daniel. *Droit fiscal des affaires*. París: Montchrestien, 2010.

RÍOS RODRÍGUEZ, Jacobo. «¿Control constitucional de la Ley o “gouvernement des juges”? La decisión del Consejo Constitucional francés de 29 de diciembre de 2012 sobre el tipo impositivo de 75% aplicable a las grandes fortunas». *Revista de Derecho Constitucional Europeo*, núm.20 (juliol-desembre 2013), versió Pdf.

SANZ DÍAS-PALACIOS, José Alberto. «Capítulo VII. El Impuesto sobre el Patrimonio». A: d. a. *Manual de Derecho Tributario: Parte especial*. Barcelona: Atelier, 2013.

TOVILLAS MORÁN, José María. *Exenciones en el Impuesto sobre el Patrimonio*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

VEGA BORREGO, Félix Alberto; MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César. *El impuesto sobre el patrimonio*. València: Tirant lo Blanch, 2013.