

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-60-20-10-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

### **CF – Procédures de rectification et d'imposition d'office – Évaluation forfaitaire minimale - Détermination de la base forfaitaire d'imposition afférente aux éléments du train de vie autres que les moyens de transports**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

CF - Contrôle fiscal

Procédures de rectification et d'imposition d'office

Titre 6 : Modalités particulières de contrôle

Chapitre 2 : Taxation d'après les éléments du train de vie

section 1: l'évaluation forfaitaire minimale d'après certains éléments du train de vie

sous section 3 : Détermination de la base forfaitaire d'imposition afférente aux éléments de train de vie autres que les moyens de transports

#### **Sommaire :**

I. Valeur locative de la résidence principale et des résidences secondaires

A. Détermination de la base forfaitaire d'imposition

B. Résidences à prendre en considération

C. Détermination de la valeur locative

1. Locaux occupés épisodiquement

2. Locaux occupés avec un tiers

3. Locaux affectés pour partie seulement à l'habitation

4. Propriétés indivises

5. Dépendances bâties et non bâties

II. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes

A. Détermination de la base forfaitaire d'imposition

B. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes à prendre en considération

1. Employés de maison

2. Précepteurs, préceptrices et gouvernantes

III. Chevaux de course

A. Définition des chevaux de course

B. Personnes ayant la disposition d'un cheval de course

1. Principe

2. Cas d'association

C. Détermination de la base forfaitaire d'imposition

IV. Chevaux de selle

A. Détermination de la base forfaitaire d'imposition

B. Chevaux de selle à prendre en considération

V. Location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse

A. Cas général

B. Cas particulier des sociétés constituées entre amis

VI. Participations et abonnements dans les clubs de golf

**1**

Le barème de taxation forfaitaire prévu à l'[article 168 du code général des impôts \(CGI\)](#) fait état des éléments suivants :

- valeur locative cadastrale de la résidence principale ;
- valeur locative cadastrale des résidences secondaires ;
- employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes ;
- chevaux de course ;
- chevaux de selle ;
- location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse ;
- participations et abonnements dans les clubs de golf.

Le barème de taxation forfaitaire pour les moyens de transports (voitures, motocyclettes, yachts, bateaux de plaisance et avions de tourisme) est détaillé au [BOI-CF-IOR-60-20-10-20](#).

## **I. Valeur locative de la résidence principale et des résidences secondaires**

### **A. Détermination de la base forfaitaire d'imposition**

---

**10**

La base forfaitaire d'imposition est calculée en multipliant la valeur locative brute cadastrale par le coefficient 5, quelle que soit la nature des logements et des résidences.

La valeur locative retenue s'entend déduction faite de celle correspondant aux locaux ayant un caractère professionnel.

### **B. Résidences à prendre en considération**

---

## 20

Sont à prendre en considération toutes les résidences dont le contribuable a eu la disposition au cours de l'année de l'imposition, soit à titre de propriétaire, d'usufruitier, de locataire, soit à tout autre titre correspondant à une situation de droit (cas, notamment, des membres des sociétés immobilières auxquels ont été attribués en jouissance des logements compris dans des immeubles appartenant auxdites sociétés) ou résultant d'un état de fait.

## 30

C'est ainsi qu'il y a lieu de faire état des résidences suivantes :

- résidence dont certaines personnes ont la disposition sous le couvert d'une société ou personne morale .Il en est ainsi, notamment, des logements situés dans des immeubles appartenant soit à des sociétés de famille, soit à des firmes industrielles et affectés à l'usage des membres desdites sociétés ou des administrateurs ou gérants desdites firmes ou de leur personnel supérieur sans qu'il y ait à distinguer, à cet égard, suivant que la taxe d'habitation a été établie au nom de la société propriétaire de l'immeuble, ou au nom de la personne physique qui en a la disposition.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 20 octobre 1971, n° 80377, RJ, n° III, p. 175 ;*

- maison acquise par voie d'héritage ou villa dont le contribuable a disposé pendant l'année, même s'il a eu l'intention de la louer.

*Voir en ce sens, CE, arrêts des 28 février 1968, n° 70202, RJCD, p. 59 et 29 juin 1966, n° 68195 ;*

- résidence dont le contribuable propriétaire ou locataire, partage la jouissance avec ses parents ou avec ses enfants majeurs ou avec des tiers.

*Voir en ce sens, CE, arrêts des 23 décembre 1966, n° 66389 et 27 octobre 1967, n° 71797 ;*

- appartement dont le contribuable laisse gratuitement la disposition à titre précaire à un tiers, alors même que l'occupant aurait acquitté la contribution mobilière (taxe d'habitation).

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 6 mars 1974, n° 90777, RJ n° III, p. 68 ;*

- résidence ayant fait l'objet de réparations durant les années d'imposition et qui n'est pas garnie de meubles dès lors que le contribuable en a eu la disposition.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 9 avril 1975, n° 86333 ;*

- appartement qu'un contribuable a offert à la location et qui doit être regardé comme étant resté à sa disposition pendant la période où il n'a pas été effectivement loué même si l'intéressé ne s'en est pas réservé la jouissance pour son habitation personnelle.

*Il doit donc être retenu comme élément de train de vie, au prorata du temps, pour l'application de l'article 168 du CGI (CE, arrêt du 29 mars 1978, n° 3856) ;*

- appartement qu'un contribuable a mis à la disposition de sa belle-mère dans le besoin sans justifier d'aucun accord conclu avec elle au sujet des modalités de paiement de sa dette alimentaire.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 34575 ;*

- appartement dont un contribuable a fait fictivement donation à sa mère.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 39834 ;*

- deux villas dont un contribuable est propriétaire, regardées, sous réserve des périodes de location effective pendant deux mois et demi, comme étant à sa disposition dès lors qu'il n'a justifié d'aucune diligence tendant à assurer la location durant l'année entière et lors même qu'il ne les aurait pas occupées.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 40824 ;*

- maison dans laquelle le contribuable héberge gratuitement un tiers qui ne dispose d'aucun titre juridique. Le testament par lequel le contribuable a légué l'usufruit à ce tiers reste sans influence sur la disposition du bien dès lors qu'il n'a pas d'effet du vivant de son auteur.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 15 juin 1988, n° 76561.*

#### 40

En revanche, le logement mis à la disposition d'une employée de maison, à titre d'avantage en nature lié à son contrat de travail, ne peut être considéré comme étant à la disposition du contribuable.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 27 mai 1988, n° 61161.*

#### 50

L'attribution de la qualification de « résidence principale » ou de « résidence secondaire » n'est pas de nature à soulever, par elle-même, de difficultés particulières. Un contribuable doit être regardé, en effet comme ne disposant que d'une seule résidence principale.

#### 60

Toutefois, si certaines personnes à charge ne disposant pas de revenus personnels ou dont les revenus sont compris avec ceux du foyer fiscal pour l'établissement de l'impôt sur le revenu occupent en permanence un logement distinct il convient de considérer également ce logement comme une résidence principale pour l'application du barème. Tel est le cas, notamment, des contribuables domiciliés en province et dont un ou plusieurs enfants occupent un logement distinct dans une ville de faculté où ils poursuivent leurs études. Il en est de même si, en raison de sa profession, un contribuable est tenu d'avoir plusieurs points d'attache et de disposer, de ce fait, de locaux d'habitation dans des résidences différentes.

#### 70

D'autre part, il convient de considérer comme ayant disposé d'une résidence secondaire au sens de l'[article 168 du CGI](#) toute personne qui a disposé, en dehors de sa résidence principale, pendant tout ou partie de l'année considérée - en France ou hors de France - et à quelque titre que ce soit, en droit

ou en fait, de la jouissance exclusive, pour lui-même ou pour les membres de sa famille, d'un autre logement ou d'un autre immeuble.

## 80

Enfin, il convient en règle générale, de ne pas considérer comme constituant une résidence secondaire entrant dans le champ d'application de l'article 168 du CGI les immeubles ou parties d'immeubles que certaines personnes louent meublés pendant quelques semaines de l'année dans les stations balnéaires, thermales ou climatiques ou à la campagne pour y passer leur congé annuel ou pour que leur famille y passe ses vacances.

## C. Détermination de la valeur locative

---

### 90

La valeur locative à prendre en compte est la valeur locative brute cadastrale (avant application des abattements prévus en matière de taxe d'habitation), quelle que soit la nature des logements et des résidences (cf. I-A).

Il est précisé toutefois que la jurisprudence rendue antérieurement en ce qui concerne certains cas particuliers (cf. § 100 à 140) conserve sa valeur.

### 1. Locaux occupés épisodiquement

---

#### 100

Les conditions d'utilisation au cours de périodes de vacances et de repos hebdomadaire d'un appartement dont un contribuable a disposé sont sans influence sur la détermination de la valeur locative annuelle.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 25 avril 1984, n° 42703.*

De même, l'occupation épisodique d'un appartement est sans incidence sur la détermination de sa valeur locative dès lors que le contribuable en a eu la disposition pendant l'année entière.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 20 décembre 1985, n° 49013.*

### 2. Locaux occupés avec un tiers

---

#### 110

Un contribuable propriétaire d'un appartement dont il a la disposition à titre d'habitation principale et qui le partage avec une tierce personne ne justifiant d'aucun titre lui donnant droit de disposer de tout ou partie de cet appartement ne peut prétendre que cet élément de train de vie ne doit être retenu qu'en partie dans ses bases d'imposition.

*La circonstance que certaines dispositions législatives tirent des effets de droit de la situation de concubinage est sans influence sur l'application des règles posées par l'article 168 du CGI (CE, arrêt du 30 septembre 1987, n° 60050).*

### 3. Locaux affectés pour partie seulement à l'habitation

---

120

Lorsque les locaux occupés par les contribuables comprennent à la fois des locaux à usage d'habitation et des locaux à usage professionnel, il convient d'opérer une ventilation entre ces deux catégories de locaux afin de déterminer la valeur locative afférente aux pièces d'habitation.

*À cet effet, doivent être déduites de la valeur locative totale non seulement la valeur locative des pièces à usage exclusivement professionnel, mais aussi celle afférente aux locaux à usage mixte (pièce utilisée à la fois comme salle à manger et comme bureau par un commerçant, par exemple) [CE, arrêts des 12 décembre 1973, n° 88374, RJ, n° III, p. 190 ; 26 février 1975, n°s 92937 et 93347, RJ, n° III, p. 35]. Mais, aucune déduction ne doit être pratiquée, lorsque les résidences du contribuable ne comportent pas de locaux spécialement affectés à l'exercice de la profession (même arrêt).*

Lorsque l'affectation à usage professionnel n'a eu lieu que pendant une partie de l'année la déduction à opérer à ce titre sur la valeur locative globale doit être réduite au prorata du nombre de mois d'utilisation professionnelle des locaux.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 28 février 1968, n° 69635, RJCD, p. 55.*

La ventilation entre les locaux à usage d'habitation et à usage professionnel peut être effectuée en se référant aux stipulations de l'acte notarié en vue de l'établissement des droits de mutation.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 1er juin 1983, n° 34109.*

### 4. Propriétés indivises

---

130

Dans le cas où un immeuble est la propriété indivise de plusieurs personnes, les dispositions de l'article 168 du CGI ne doivent jouer qu'à l'égard de celui ou de ceux de ces propriétaires qui y ont disposé d'une résidence - principale ou secondaire - au cours de l'année de l'imposition.

Pour les copropriétaires qui ont disposé, à titre exclusif, de tout ou partie de l'immeuble, il doit être procédé, pour chacun, à la détermination d'une base d'imposition correspondant à la valeur locative dudit immeuble ou de ladite partie d'immeuble.

Si l'un des copropriétaires verse aux autres un loyer pour avoir la jouissance exclusive de l'ensemble de l'immeuble, il convient de prendre en considération, pour la détermination de la base d'imposition correspondante, la totalité de la valeur locative de l'immeuble.

Lorsque plusieurs propriétaires indivis ont disposé, dans l'immeuble en cause, d'une résidence principale ou secondaire - commune, dans laquelle ils ont séjourné ensemble ou successivement, la base à considérer pour chacun d'eux est égale à une quote-part de la valeur locative annuelle du logement, eu égard au nombre des personnes intéressées.

### 5. Dépendances bâties et non bâties

---

## 140

Pour déterminer la valeur locative d'une résidence, il doit être tenu compte non seulement du bâtiment principal, mais aussi de ses diverses dépendances bâties (pavillon occupé par le gardien, remise, etc.) et non bâties (parcs et jardins).

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 26 avril 1978, n°6090.*

## II. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes

### A. Détermination de la base forfaitaire d'imposition

---

#### 150

La base forfaitaire d'imposition afférente aux employés de maison, précepteurs, préceptrices et gouvernantes est égale à :

- 4 600 euros pour la première personne âgée de moins de 60 ans ;
- 5 700 euros pour chacune des autres personnes.

Il n'est jamais tenu compte du premier employé de maison.

Il est également fait abstraction du second employé de maison lorsque le nombre de personnes âgées de 65 ans ou infirmes vivant sous le même toit est de quatre au moins.

Lorsqu'il doit en être tenu compte, la base forfaitaire est réduite de moitié, en ce qui concerne les employés de maison utilisés à titre principal pour l'exercice d'une profession.

### B. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes à prendre en considération

---

#### 1. Employés de maison

---

#### 160

En ce qui concerne les employés de maison, seules doivent entrer en compte - sous réserve, bien entendu, des exemptions prévues au texte - les personnes se trouvant exclusivement et d'une façon permanente attachées au service matériel et personnel de l'employeur ou de sa famille.

L'employé de maison doit d'abord se trouver exclusivement au service de l'employeur. Il n'y a donc pas lieu de faire état des personnes dont les gains professionnels proviennent de services domestiques habituellement rendus dans plusieurs maisons, ni de celles qui, bien qu'étant rémunérées par un seul employeur, ne lui consacrent qu'une partie de leur temps. Cette première condition écarte notamment les femmes de ménage.

L'employé de maison doit, en second lieu, être attaché d'une façon permanente au service de l'employeur. C'est du point de vue de ce dernier que doit être apprécié le caractère de stabilité de l'emploi. Cette condition se trouve dès lors remplie même lorsque l'employeur change fréquemment d'employé de maison, l'instabilité n'existant dans ce cas, qu'à l'égard de la personne et non à l'égard de l'emploi, qui reste permanent.

L'employé de maison doit d'autre part, être affecté au service matériel de l'employeur, c'est-à-dire qu'il doit être affecté soit à des soins de ménage, soit à des soins physiques donnés à la personne de l'employeur ou d'un membre de sa famille.

Il faut enfin que l'employé de maison soit attaché au service personnel de l'employeur, c'est-à-dire que ses attributions se réfèrent au service privé du maître. Peu importe, d'ailleurs, qu'il s'agisse d'un service de nécessité ou de pur luxe. Cette condition exclut le personnel employé pour l'exercice d'une activité professionnelle, alors même que ce personnel ne se livrerait qu'à des besognes purement ménagères.

Il résulte de ce qui précède qu'il y a lieu, notamment, de faire abstraction dans le décompte du personnel domestique, des concierges, des domestiques agricoles, des jardiniers chargés exclusivement de cultiver un jardin potager, des infirmières au service de médecins, du personnel que nécessite l'entretien des châteaux ayant un caractère historique ou artistique particulier, etc.

*Par contre, on doit retenir les jardiniers chargés d'entretenir le parc entourant l'habitation du contribuable (CE, arrêt du 20 octobre 1971, n° 80377 RJ n° III, p. 175), les domestiques qui assurent à la fois un service privé et un service professionnel, tels que la bonne employée par un médecin à la fois pour recevoir les clients et pour faire le ménage et la cuisine.*

*Il est sans intérêt que l'employé de maison soit ou non logé et nourri, qu'il soit rémunéré par un tiers ou par le contribuable (CE, arrêt du 20 octobre 1971), qu'il soit payé en argent ou en nature, ou qu'il existe entre ses maîtres et lui un lien de parenté.*

## 2. Précepteurs, préceptrices et gouvernantes

---

### 170

Par précepteurs et préceptrices, il convient d'entendre les personnes qui sont spécialement chargées de l'instruction et de l'éducation des enfants.

Quant aux gouvernantes, ce sont les personnes auxquelles est confiée la surveillance générale d'un ou plusieurs enfants, au point de vue physique et intellectuel.

## III. Chevaux de course

### 180

Les chevaux de course compris dans le barème de l'article 168 du CGI sont ceux mis à la disposition de certaines personnes.

## A. Définition des chevaux de course

---

### 190

Pour être retenus dans le barème d'imposition forfaitaire, les chevaux de course doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- être âgés d'au moins deux ans au sens de la réglementation concernant les courses (cet âge est apprécié au 1er janvier de l'année d'imposition) ;
- être inscrits au *Stud-Book* (registre d'immatriculation des chevaux de course) ;
- être entraînés par une personne munie d'une autorisation d'entraîner ;
- avoir pris part, au cours de l'année d'imposition, à une ou plusieurs courses publiques dont le gagnant s'est vu attribuer en France ou hors de France un prix d'une valeur nominale supérieure à 153 euros ou à une course exclusivement réservée à certains chevaux et notamment aux chevaux de pur sang, quelle que soit la valeur du prix.

### 200

Les chevaux ayant participé exclusivement à des compétitions telles que concours hippiques, raids, courses réservées aux membres des sociétés hippiques rurales ou épreuves de vitesse organisées par le service des haras ne sont pas retenus dans le barème d'imposition forfaitaire.

## B. Personnes ayant la disposition d'un cheval de course

---

### 1. Principe

---

#### 210

Doit être considéré comme ayant la disposition d'un cheval de course :

- soit le propriétaire de ce cheval, s'il le fait courir sous son nom. Aucune distinction ne doit, en principe, être faite entre les propriétaires selon qu'ils élèvent ou non leurs chevaux et qu'ils utilisent ou non le concours d'un entraîneur ;
- soit celui qui a loué, à titre exclusif, l'usage du cheval en vue d'exploiter sa carrière de cheval de course. Dans cette situation, la personne à qui appartient le cheval, et qui demeure étrangère aux compétitions auxquelles celui-ci participe, n'est pas réputée en avoir la disposition.

Il n'est pas tenu compte des chevaux de course appartenant à un exploitant agricole, lorsque l'élevage de ces chevaux constitue un élément de l'activité dont le contribuable tire les revenus qu'il déclare au titre des bénéfices agricoles.

*Voir en ce sens, CE, arrêt du 28 octobre 1966, n° 64778, R.O., p. 259.*

### 2. Cas d'association

---

## 220

En cas d'association, de location ou de vente stipulant certaines réserves ou prévoyant des redevances éventuelles, les intéressés doivent préalablement à l'engagement du cheval, déposer au secrétariat de la société d'encouragement pour l'amélioration des races de chevaux en France, une déclaration mentionnant, notamment, le nom de la personne à qui est attribué le pouvoir de faire courir sous son nom, de faire les engagements et de toucher les sommes gagnées. Dans ce cas, la base forfaitaire d'imposition correspondant à la disposition du cheval doit être retenue au nom de cette personne.

Toutefois, lorsque cette dernière justifie qu'elle n'agit pas exclusivement pour son compte, cette base d'imposition peut être répartie entre toutes les personnes au prorata de leur intérêt respectif dans l'association.

## C. Détermination de la base forfaitaire d'imposition

---

### 230

La base forfaitaire d'imposition afférente aux chevaux de course est de :

- 4 600 euros par cheval de pur sang ;
- 2 700 euros par cheval autre que de pur sang et par trotteur.

Cette base doit être diminuée du montant des recettes encaissées, y compris les primes d'élevage (RM n° 33401 à M. de KERVEGUEN, député, JO, débats AN du 19 mars 1977, p. 1126).

Aucune réduction de la base d'imposition ne s'applique en fonction du lieu de situation des écuries ou du centre d'entraînement habituel.

## IV. Chevaux de selle

### A. Détermination de la base forfaitaire d'imposition

---

#### 240

La base forfaitaire d'imposition des personnes concernées est à déterminer en fonction du nombre de chevaux de selle qu'elles ont à leur disposition.

Cette base est calculée à raison de 1 370 euros par cheval âgé d'au moins deux ans mais seulement à compter du second.

La possession d'un seul cheval ne peut conduire à aucune imposition.

### B. Chevaux de selle à prendre en considération

---

## 250

Sont à retenir au titre des chevaux de selle tous les chevaux, quelle que soit leur race, dont le contribuable a la disposition à des fins autres que le trait ou le travail et qui, par ailleurs, ne remplissent pas les conditions exigées pour être classés dans la catégorie des chevaux de course (cf. § 190 et s.).

La destination des chevaux de selle peut être extrêmement variée : promenade, chasse, sport (polo, concours hippiques, etc.) et même éventuellement course lorsque le cheval de selle participe à des courses sans pour autant pouvoir être considéré comme cheval de course (cf. § 190 et s.).

## 260

Les chevaux de selle que des agriculteurs donnent habituellement en location à des touristes ne doivent pas être pris en compte pour l'imposition éventuelle de leur propriétaire au titre de l'[article 168 du CGI](#).

## 270

Enfin, seuls sont à prendre en considération les chevaux de selle âgés au moins de deux ans, cet âge étant apprécié au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition.

# V. Location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse

## A. Cas général

---

### 280

La base forfaitaire est fixée au double du montant des loyers payés directement au propriétaire de la chasse, ou des participations versées à une société de chasse, qu'il s'agisse d'une société ayant la forme de société de capitaux, de société en nom collectif ou d'une société constituée entre amis, dès lors que leur montant global annuel excède 4 600 euros.

Au prix de location proprement dit doivent s'ajouter, s'il y a lieu, les dépenses incombant normalement au propriétaire mais prises à sa charge par le locataire. Il n'y a pas lieu de comprendre parmi celles-ci les dépenses de gibier qui incombent normalement au locataire de la chasse.

Cette disposition concerne :

- les locataires de droits de chasse ;
- les actionnaires des sociétés de chasse, bien que ceux-ci ne soient pas locataires en nom.

Les droits de chasse dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas retenus car ils ne correspondent pas à une location.

## **B. Cas particulier des sociétés constituées entre amis**

---

### **290**

Lorsque le preneur de bail, seul connu de l'administration, fait connaître l'identité d'associés et la part détenue par chacun d'eux dans la société, la base d'imposition de chaque associé est déterminée au prorata de ses droits dans la société. Cette quote-part est seule prise en compte pour l'appréciation du seuil mentionné au V-A.

À défaut, la base d'imposition relative à l'intégralité des droits est retenue à l'encontre du preneur de bail.

## **VI. Participations et abonnements dans les clubs de golf**

### **300**

Sont à prendre en considération les participations dans les clubs de golf (achats de parts ou d'actions notamment), ainsi que les abonnements souscrits pour disposer des installations de ces clubs.

Ces éléments ne sont retenus que dans la mesure où leur montant global annuel dépasse 4 600 euros.

Dans ce cas, la base d'imposition est égale à deux fois le montant des sommes versées.