

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

Date de publication : 12/09/2012

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Evaluation forfaitaire minimale - Mise en œuvre des dispositions de taxation en fonction des éléments du train de vie

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 1 : Mise en œuvre des dispositions de taxation en fonction des éléments du train de vie

Sommaire :

I. Le champ d'application de l'évaluation forfaitaire minimale d'après certains éléments du train de vie du contribuable

A. Contribuables concernés

1. Principe

2. Cas particuliers

a. Contribuables pouvant bénéficier d'une mesure de tolérance administrative

b. Propriétaires d'immeubles ayant effectué des dépenses d'amélioration

c. Contribuables étrangers domiciliés en France

d. Contribuables n'ayant pas leur domicile en France

e. Contribuables ayant leur résidence principale à l'hôtel ou en appartement meublé

B. Conditions d'application de l'article 168 du CGI

1. Existence d'une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et ses revenus

a. Détermination des termes de comparaison

1° La détermination du revenu net global déclaré

2° Les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement à ajouter au revenu net global déclaré

a° Revenus exonérés

b° Revenus taxés selon un taux proportionnel

c° Revenus libérés de l'impôt par application d'un prélèvement

b. Disproportion marquée entre les deux termes de comparaison

2. Seuil de déclenchement de la procédure de taxation

II. Détermination de la base forfaitaire d'imposition et déroulement de la procédure de taxation

A. Éléments à retenir

B. Déroulement de la procédure de taxation relative à l'évaluation forfaitaire minimale d'après certains éléments du train de vie

1. Notification de la base forfaitaire d'imposition

a. Mise en œuvre des dispositions de l'article 168 du CGI

b. Notification de la base d'imposition forfaitaire

2. Sanctions

III. Contestation de la base forfaitaire

I. Le champ d'application de l'évaluation forfaitaire minimale d'après certains éléments du train de vie du contribuable

A. Contribuables concernés

1. Principe

1

Les dispositions de l'article 168 du code général des impôts (CGI) ont une portée générale. Elles peuvent s'appliquer à tout contribuable sans qu'il y ait lieu de distinguer selon la nature ou l'origine de ses revenus, selon les modalités de leur évaluation et enfin, selon la procédure d'après laquelle ils sont connus de l'administration (revenus déclarés par des tiers ou non).

La circonstance que les déclarations de revenus professionnels d'un contribuable aient fait l'objet de vérifications non suivies de rehaussement n'est pas de nature à faire échec à la procédure de taxation forfaitaire (CE, 7e et 9e s.-s, arrêt du 12 juillet 1969, req. n°74390).

Les dispositions de l'article 168 du CGI sont applicables même en cas d'absence de déclaration d'ensemble des revenus pour l'année d'imposition, les revenus étant comptés pour zéro.

Remarque : La taxation d'office prévue aux articles L66 du livre de procédures fiscales (LPF), L67 du LPF et L76 DU LPF peut aussi s'appliquer.

2. Cas particuliers

a. Contribuables pouvant bénéficier d'une mesure de tolérance administrative

10

Bien que l'article 168 du CGI s'applique à toutes les catégories de contribuables, le service doit cependant, compte tenu de l'esprit dans lequel ces dispositions doivent être utilisées, s'abstenir de les mettre en œuvre à l'encontre des contribuables suivants :

- contribuables âgés dont les ressources ont diminué sans qu'ils aient pour autant réduit certains éléments de leur train de vie, dès lors que ce dernier était précédemment cohérent avec le montant des revenus déclarés ;
- contribuables dont la majeure partie des revenus déclarés provient de sommes obligatoirement portées à la connaissance du service par des tiers lorsque, après enquête, il apparaît que la disposition, par les intéressés, des éléments de train de vie visés à l'article 168 du CGI ne constitue que le prolongement d'une situation ancienne ou résulte de circonstances exceptionnelles (succession, par exemple) ne permettant pas de présumer une augmentation sensible des revenus réels des contribuables ;
- contribuables connaissant une baisse passagère de revenus (contribuables privés de leur emploi).

b. Propriétaires d'immeubles ayant effectué des dépenses d'amélioration

20

Les dispositions de l'[article 168 du CGI](#) ne sont pas appliquées lorsque l'écart, constaté entre le revenu net global déclaré et la base forfaitaire d'imposition, tient seulement à la déduction de dépenses d'amélioration foncière de caractère non répétitif.

Les dépenses à prendre en considération pour l'application de cette disposition sont les suivantes :

- dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation ([CGI, art. 31-I-1°-b](#)) ;
- dépenses d'amélioration non rentables affectant les bâtiments d'exploitation, les terrains ou les installations diverses d'une propriété rurale ([CGI, art. 31-I-2°-c](#)) ;
- charges foncières afférentes aux immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire ([CGI, art. 156-II-1° ter](#)).

Ces dépenses seront considérées comme ayant un caractère répétitif et par conséquent de nature à ne pas mettre obstacle à l'application de l'[article 168 du CGI](#) si elles ont été exposées au cours de la deuxième année de la période de référence servant à l'appréciation de la disproportion marquée et au cours de l'une des quatre années antérieures.

c. Contribuables étrangers domiciliés en France

30

Les dispositions de l'[article 168 du CGI](#) sont normalement applicables aux contribuables étrangers domiciliés en France, qu'ils exercent ou non une activité lucrative dans notre pays.

Toutefois, les revenus dont l'imposition est réservée à un pays étranger par une convention conclue entre la France et ce pays en vue d'éviter une double imposition, sont à considérer comme des revenus exonérés (cf. I-B-1-a).

d. Contribuables n'ayant pas leur domicile en France

40

L'[article 168 du CGI](#) tendant à déterminer une base d'imposition réelle ne concerne pas les contribuables qui n'ont pas leur domicile en France (cf. [BOI-IR-DOMIC](#)) .

e. Contribuables ayant leur résidence principale à l'hôtel ou en appartement meublé

50

Les dispositions de l'[article 168 du CGI](#) s'appliquent à tous les contribuables passibles de l'impôt sur le revenu et notamment à ceux qui ont leur résidence principale à l'hôtel ou en appartement meublé.

B. Conditions d'application de l'article 168 du CGI

Deux conditions doivent être réunies pour que l'[article 168 du CGI](#) soit applicable :

- existence d'une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et ses revenus ;
- base d'imposition forfaitaire au moins égale à un certain seuil.

1. Existence d'une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et ses revenus

60

L'article 168 du CGI définit la disproportion marquée en précisant :

- le mode de détermination des deux termes de comparaison à prendre en considération (train de vie et revenus) ;
- l'écart qui doit exister entre ces deux termes et la période au cours de laquelle cet écart doit être constaté.

a. Détermination des termes de comparaison

70

S'agissant du premier terme de comparaison, la somme représentative de train de vie à prendre en considération est celle qui résulte de l'application du barème de l'article 168 du CGI aux éléments de train de vie dont le contribuable a la disposition. Cette somme, qui constitue la base de taxation forfaitaire doit être déterminée dans les conditions indiquées aux BOI-CF-IOR-60-20-10-20 et BOI-CF-IOR-60-20-10-30.

Le second terme de comparaison est pour sa part constitué par le revenu net global déclaré, y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement. Toutefois, en cas d'absence de déclaration, le revenu net global est compté pour zéro.

1° La détermination du revenu net global déclaré

80

Le revenu déclaré à comparer au train de vie s'entend du revenu net global, c'est-à-dire du revenu net imposable à l'impôt sur le revenu, tel qu'il ressort de la déclaration de revenu global, déterminé conformément aux dispositions du code général des impôts après déduction des charges énumérées à l'article 156 du CGI.

Lorsque la déclaration du contribuable comporte seulement l'indication du montant des éléments du revenu global, l'administration détermine spontanément le revenu imposable correspondant à ces éléments, en tenant compte des déductions et charges du revenu auxquelles le contribuable a légalement droit.

Dans ce cas, le revenu déclaré s'entend du revenu imposable ainsi calculé (CGI, art. 170).

Il est rappelé qu'en cas d'absence de déclaration, le revenu net global est compté pour zéro.

2° Les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement à ajouter au revenu net global déclaré

Les revenus exposés ci-après seront à ajouter au revenu net déclaré.

a° Revenus exonérés

90

Les revenus expressément exonérés d'impôt sur le revenu sont ceux visés à l'article 157 du CGI, notamment :

- les allocations familiales (CE, arrêt du 8 juillet 1970, n°79217, 8° et 9° s.-s.) ;

- les pensions servies en vertu des dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre ainsi que la retraite du combattant mentionnée aux articles L255 à L257 du code des pensions militaires et des victimes de guerre ;

- les intérêts des sommes inscrites sur le livret A, sur le livret jeunes, sur le livret d'épargne populaire, sur le CODEVI devenu livret de développement durable, sur le livret d'épargne-entreprise, sur le compte d'épargne logement ;

- les intérêts d'emprunts d'État dans la mesure où ils sont exonérés d'impôt sur le revenu.

En outre, doivent être considérés également comme expressément exonérés d'impôt sur le revenu :

- les fractions de revenus échappant à l'impôt sur le revenu par le jeu d'une réfaction, d'un abattement ou d'une décote appliqués en vertu du 5 de l'article 158 du CGI aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères à titre gratuit, fraction des rentes viagères constituées à titre onéreux non comprise dans les bases de l'impôt en vertu du paragraphe 6 du même article ;

- les abattements sur les revenus imposables des valeurs mobilières ;

- les produits de sous-location visés à l'article 35 bis du CGI ;

- les revenus dont l'imposition est réservée à un pays étranger par une convention conclue entre la France et ce pays en vue d'éviter la double imposition ;

- les plus-values immobilières faisant l'objet d'une exonération légale spécifique.

Toutefois, ne constituent pas des revenus exonérés :

- les produits situés hors du champ d'application de l'impôt sur le revenu tels que les bourses d'enseignement ; primes à la construction, gains à la loterie nationale (CE, arrêt du 23 juillet 1976, n°99398) ; revenus que pourraient produire les logements dont les propriétaires se réservent la jouissance (CE, arrêts du 2 juillet 1975, n°90008, RJ n° III, p. 116 et du 29 mars 1978, n°03856) ;

- la fraction des revenus réels qui se trouve soustraite à l'impôt en raison des modalités légales de calcul de ces revenus. Il en est ainsi, par exemple, des revenus des exploitations forestières en raison des règles particulières de détermination de ces revenus fixées par l'article 76 du CGI (CE, arrêts du 10 avril 1970, n°77911, RJ n°III, p. 80, du 9 mars 1977, n°01906 et du 22 novembre 1978, n°9136).

b° Revenus taxés selon un taux proportionnel

100

Les revenus taxés selon un taux proportionnel comprennent notamment les gains nets retirés des cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux (CGI, art. 150-0 A à 150 0 F) et les plus-values à long terme réalisées en matière de bénéfices professionnels.

c° Revenus libérés de l'impôt par application d'un prélèvement

110

Les revenus libérés de l'impôt par application d'un prélèvement sont les revenus nets de toute nature ayant supporté une

taxation les libérant définitivement de l'impôt sur le revenu : prélèvement sur les intérêts, arrérages et produits de fonds d'État, etc.

À cet égard, les intérêts de bons anonymes, soumis au prélèvement libératoire ne peuvent être regardés comme des revenus exonérés pour l'application de l'article 168 du CGI que si le contribuable établit qu'il les a lui-même perçus (CE, arrêt du 8 février 1984, n°35004).

b. Disproportion marquée entre les deux termes de comparaison

120

La disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus est établie lorsque la somme forfaitaire qui résulte de l'application du barème de l'article 168 du CGI (cf. BOI-CF-IOR-60-20-10-20 et BOI-CF-IOR-60-20-10-30) excède d'au moins un tiers, pour l'année de l'imposition, le montant du revenu net global déclaré y compris les revenus exonérés ou taxés selon un taux proportionnel ou libérés de l'impôt par l'application d'un prélèvement (cf. I-B-1-a-1° et I-B-1-a-2°-a° à c°).

Il est rappelé que les dispositions de l'article 168 du CGI sont applicables même si le contribuable n'a pas souscrit de déclaration d'ensemble de ses revenus afférente à l'année d'imposition. Ses revenus sont alors comptés pour zéro (cf. I-A-1).

2. Seuil de déclenchement de la procédure de taxation

130

Le seuil de déclenchement de la procédure de taxation forfaitaire est relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 168).

Ce seuil est fixé à :

- 43 938 euros pour l'imposition des revenus de l'année 2008 ;
- 44 111 euros pour l'imposition des revenus de l'année 2009 ;
- 44 772 euros pour l'imposition des revenus de l'année 2010.

II. Détermination de la base forfaitaire d'imposition et déroulement de la procédure de taxation

140

La détermination de la base forfaitaire d'imposition résulte de l'application à certains éléments du train de vie d'un barème fixant pour chacun d'eux un revenu forfaitaire minimum. Elle ne peut donc faire l'objet d'aucune réduction.

Remarque : L'impôt correspondant à la base forfaitaire d'imposition peut être diminué du montant du crédit d'impôt dont bénéficie le contribuable à raison des revenus de valeurs mobilières qu'il a perçus.

Sont examinés ci après les éléments à retenir pour la détermination de la base forfaitaire d'imposition et la mise en œuvre de cette procédure. La détermination de la base forfaitaire afférente à chaque élément du train de vie est étudié aux BOI-CF-IOR-60-20-10-20 et BOI-CF-IOR-60-20-10-30.

A. Éléments à retenir

150

Conformément aux dispositions du [2ème alinéa du 1 de l'article 168 du CGI](#), les éléments dont il doit être fait état pour la détermination de la base d'imposition sont ceux dont les membres du foyer fiscal désignés aux [1 et 3 de l'article 6 du CGI](#) ont disposé pendant l'année de l'imposition en quelque lieu que ce soit, en France ou à l'étranger.

160

Les membres du foyer fiscal dont les éléments du train de vie doivent être retenus avec ceux du contribuable lui-même (ou des époux ou partenaires liés par un PACS en cas d'imposition commune) sont les enfants mineurs ou infirmes à charge au sens de l'[article 196 du CGI](#), les invalides à charge au sens de l'[article 196 A bis du CGI](#), les enfants rattachés selon les dispositions de l'[article 196 B du CGI](#).

Ces personnes ne faisant pas l'objet d'une imposition distincte sont effectivement considérées comme étant à la charge du contribuable au titre de l'année de l'imposition. Mais il va sans dire que, si l'une de ces personnes cesse d'être à charge en cours d'année (tel serait le cas, par exemple, d'un enfant mineur atteignant l'âge de 18 ans au cours de l'année de l'imposition) les éléments qui lui sont propres ne doivent être retenus pour la détermination de la base d'imposition du contribuable qu'en proportion du nombre de mois pendant lequel ladite personne est demeurée à la charge de ce dernier.

170

D'une manière générale, d'ailleurs, il convient d'admettre que, pour les éléments dont le contribuable n'a disposé (par lui-même ou par l'un des membres composant le foyer) que pendant une partie de l'année (voiture acquise en cours d'année, par exemple), la base d'imposition forfaitaire doit être réduite au prorata du nombre de mois compris dans cette période, toute fraction de mois étant négligée (CE, arrêt du 21 février 1973, req. n°85584, 7è et 8è s.-s).

Il y a lieu, en principe, de faire abstraction des éléments dont le contribuable n'a eu la disposition que durant une période de faible durée, soit un mois. Bien entendu, lorsqu'un contribuable aura eu un élément à sa disposition par périodes discontinues de moins d'un mois mais pour une durée totale supérieure à un mois, cet élément sera pris en compte.

Il est rappelé, d'autre part, que les éléments à prendre en considération sont, non seulement ceux dont le contribuable et les membres du foyer fiscal sont propriétaires, mais également ceux dont ils ont eu la disposition, à quelque titre que ce soit, au cours de l'année de l'imposition. Tel peut être le cas, notamment de voitures automobiles ou de bateaux de plaisance pris en location.

Par ailleurs, la circonstance que des éléments du train de vie aient été acquis à crédit ne fait pas obstacle à ce qu'ils soient retenus (CE, arrêt du 28 septembre 1983, n°34909).

180

Il est précisé, enfin, que lorsque l'application du barème varie (exclusion du champ d'application, tarif plein ou tarif réduit) suivant l'âge d'un élément (employés de maison, voitures automobiles, yachts ou bateaux de plaisance) ou suivant toute autre condition (âge ou nombre des personnes se trouvant à la charge d'un contribuable ayant des employés de maison, obtention de la carte d'invalidité ou du statut des grands invalides) remplie au cours de l'année d'imposition, il convient, sauf cas exceptionnels, de retenir la situation la plus favorable au contribuable.

Lorsque plusieurs personnes ont la disposition conjointe d'un même élément de train de vie au cours d'une même année, la base forfaitaire d'imposition doit être fixée proportionnellement aux droits de chacune d'elles.

B. Déroulement de la procédure de taxation relative à l'évaluation forfaitaire minimale d'après certains éléments du train de vie

1. Notification de la base forfaitaire d'imposition

a. Mise en œuvre des dispositions de l'article 168 du CGI

190

Le mode de taxation prévu par l'article 168 du CGI constitue un régime particulier d'imposition que l'administration est en droit de substituer au régime de droit commun en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus.

Il s'agit donc d'une méthode d'évaluation forfaitaire du revenu indépendante du contenu de la déclaration souscrite. Sa mise en œuvre n'implique aucune présomption de fraude et n'est d'ailleurs assortie d'aucune pénalité (cf. II-B-2).

Bien qu'il ait un caractère général et impératif, l'article 168 du CGI a été conçu, avant tout, pour permettre à l'administration d'atteindre plus facilement les contribuables qui déclarent des revenus manifestement inférieurs à ceux qui sont nécessaires pour assurer leur train de vie.

L'application des dispositions de l'article 168 du CGI doit donc être menée avec fermeté, mais ne pas aboutir cependant à des impositions présentant un caractère exagéré eu égard aux circonstances de fait. Son application doit donc garder un caractère exceptionnel.

b. Notification de la base d'imposition forfaitaire

200

La base forfaitaire d'imposition résultant de l'application des dispositions de l'article 168 du CGI doit être notifiée au contribuable, qu'il ait ou non souscrit sa déclaration de revenu global, en utilisant une lettre n° 2180. Cette notification est interruptive de prescription et le contribuable dispose d'un délai de trente jours pour produire ses observations (cf. III).

Remarque : Les règles prévues à l'article 1728 du CGI, en ce qui concerne les mises en demeure sont applicables.

Sous peine d'irrégularité de la procédure, la proposition de rectification doit indiquer les éléments de calcul de la base forfaitaire concernant l'année d'imposition.

En outre, l'article R*63-1 du LPF prévoit que la décision de mettre en œuvre la taxation forfaitaire est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire des finances publiques, qui vise à cet effet la proposition de rectification.

Dès lors qu'il s'agit d'un visa, le nom et la signature de l'agent qui effectue la rectification doivent également être apposés sur la proposition de rectification.

210

Après examen des observations du contribuable (cf. III) et, s'il y a lieu, rectification de la base notifiée, la base forfaitaire d'imposition est arrêtée par le service.

Le contribuable conserve, bien entendu, le droit de contester cette base par voie de réclamation, après la mise en recouvrement du rôle.

2. Sanctions

220

Lorsque le contribuable a souscrit sa déclaration dans les délais, il n'y a pas lieu de réclamer l'intérêt de retard et une majoration prévue à l'article 1729 du CGI, dès lors que l'article 168 du CGI institue un régime particulier d'imposition qui n'implique pas nécessairement l'insuffisance du revenu déclaré.

Par ailleurs, l'article 168 du CGI est applicable aux contribuables qui n'ont pas souscrit de déclaration de revenu global dans les délais légaux. Les droits correspondant à l'application du barème forfaitaire peuvent alors être assortis de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727) et de la majoration prévue par le 1 de l'article 1728 du CGI en cas de défaut de déclaration.

Sur la motivation des sanctions, cf. BOI-CF-INF-30-20.

III. Contestation de la base forfaitaire

230

En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, l'article 168 du CGI donne à l'administration la possibilité de fixer la base d'imposition à l'impôt sur le revenu à une somme forfaitaire déterminée d'après certains éléments du train de vie.

En application du 3° de l'article 168 du CGI, le contribuable peut faire échec à la taxation forfaitaire en apportant la preuve que ses revenus, ou l'utilisation de son capital, ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie. En définitive, la taxation prévue à l'article 168 du CGI sera écartée si le contribuable prouve que ses ressources sont suffisantes et qu'elles ont été effectivement affectées au financement du train de vie.

Lorsque le contribuable justifie de ressources couvrant partiellement la disproportion entre la base forfaitaire et les revenus déclarés, sans permettre cependant d'écarter l'application de l'article 168 du CGI, cette base forfaitaire doit être fixée sous déduction des ressources dont le contribuable a justifié (Conseil d'État, 27 octobre 2008, n°294160).

Exemple : Un contribuable a déclaré pour l'année 2010 un revenu global imposable de 70 000 €.

L'évaluation de son revenu forfaitaire à partir du barème de l'article 168 du CGI est de 200 000 €.

La disproportion est établie. Le revenu forfaitaire dépasse la limite de 44 772 €.

Le contribuable apporte cependant la preuve qu'il a emprunté à un parent la somme de 50 000 € et que cette somme a effectivement été utilisée pour assurer son train de vie.

Les ressources du contribuable pour l'année 2007 peuvent alors être évaluées à :

$70\,000\text{ €} + 50\,000\text{ €} = 120\,000\text{ €}$.

Pour autant, la base forfaitaire d'imposition excède toujours de plus du tiers le montant des revenus corrigés du contribuable. Ainsi, les ressources dont ce dernier a justifié ne permettent pas de remettre en cause l'application de l'article 168 du CGI.

Toutefois, il y a lieu de tenir compte de cette justification de ressources pour déterminer la base forfaitaire d'imposition pour l'année 2010, qui est alors établie à :

$200\,000\text{ €} - 50\,000\text{ €} = 150\,000\text{ €}$.