

# **Décision n° 2010 – 88 QPC**

*Mme Danièle B.*

**Article 168 du code général des impôts**

**Évaluation du train de vie**

**Dossier documentaire**

Source : services du Conseil constitutionnel © 2010

## **Sommaire**

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>3</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée.....</b>	<b>22</b>

## Tables des matières

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>3</b>
<b>A. Dispositions contestées</b>	<b>3</b>
1. Article 168 du code général des impôts.....	3
<b>B. Application des dispositions contestées</b>	<b>6</b>
1. Jurisprudence.....	6
a. Jurisprudence communautaire.....	6
b. Jurisprudence administrative.....	8
2. Doctrine administrative.....	19
a. Mise en œuvre des dispositions de l'article 168 du CGI. Notification de la base forfaitaire d'imposition.....	19
b. Évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie	20
<b>C. Rapports parlementaires</b>	<b>21</b>
1. Rapport d'information de M. Marc Le Fur sur les Groupes d'intervention régionaux (GIR) , 1 <sup>er</sup> octobre 2003, n° 1098.....	21
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée.....</b>	<b>22</b>
<b>A. Normes de référence</b>	<b>22</b>
1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.....	22
<b>B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel</b>	<b>23</b>
1. Jurisprudence relative au principe d'égalité devant l'impôt.....	23
2. Jurisprudence relative à l'objectif constitutionnel de lutte contre la fraude fiscale.....	29
3. Jurisprudence relative aux effets dans le temps des décisions du Conseil constitutionnel	32

# I. Dispositions législatives

## A. Dispositions contestées

### 1. Article 168 du code général des impôts

Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

Première Partie : Impôts d'État

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section II : Revenus imposables

2e Sous-section : Revenu global

**V : Évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie**

- **Article 168**

*Modifié par Décret n°2010-421 du 27 avril 2010 - art. 1*

1. En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie le barème ci-après, compte tenu, le cas échéant, de la majoration prévue au 2, lorsque cette somme est supérieure ou égale à 44 111 €; cette limite est relevée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu :

#### ÉLÉMENTS DU TRAIN DE VIE / BASE.

1. Valeur locative cadastrale de la résidence principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel / cinq fois la valeur locative cadastrale.

2. Valeur locative cadastrale des résidences secondaires, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel / cinq fois la valeur locative cadastrale.

3. Employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes :

-pour la première personne âgée de moins de 60 ans / 4 600 euros

-pour chacune des autres personnes / 5 700 euros

La base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les personnes employées principalement pour l'exercice d'une profession.

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

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

4. Voitures automobiles destinées au transport des personnes / La valeur de la voiture neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.

Toutefois, la base ainsi déterminée est réduite de moitié en ce qui concerne les voitures appartenant aux pensionnés de guerre bénéficiaires du statut des grands invalides, ainsi qu'aux aveugles et grands infirmes civils titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles.

Elle est également réduite de moitié pour les voitures qui sont affectées principalement à un usage professionnel. Cette réduction est limitée à un seul véhicule.

5. Motocyclettes de plus de 450 cm<sup>3</sup> / La valeur de la motocyclette neuve avec abattement de 50 % après trois ans d'usage.

6. Yachts ou bateaux de plaisance à voiles avec ou sans moteur auxiliaire jaugeant au moins 3 tonneaux de jauge internationale :

-pour les trois premiers tonneaux / 1 140 euros

-pour chaque tonneau supplémentaire :

-de 4 à 10 tonneaux / 340 euros

-de 10 à 25 tonneaux / 460 euros

-au-dessus de 25 tonneaux / 910 euros

Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Le nombre de tonneaux à prendre en considération est égal au nombre de tonneaux correspondant à la jauge brute sous déduction, le cas échéant, d'un abattement pour vétusté égal à 25 %, 50 % ou 75 % suivant que la construction du yacht ou du bateau de plaisance a été achevée depuis plus de cinq ans, plus de quinze ans ou plus de vingt-cinq ans. Le tonnage ainsi obtenu est arrondi, s'il y a lieu, à l'unité immédiatement inférieure.

7. Bateaux de plaisance à moteur fixe ou hors-bord d'une puissance réelle d'au moins 20 CV :

-pour les vingt premiers chevaux / 910 euros

-par cheval-vapeur supplémentaire / 69 euros

Toutefois, la puissance n'est comptée que pour 75 %, 50 % ou 25 %, en ce qui concerne les bateaux construits respectivement depuis plus de cinq ans, quinze ans et vingt-cinq ans.

Ce barème est quintuplé pour les bateaux de plaisance battant pavillon d'un pays ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

8. Avions de tourisme : par cheval-vapeur de la puissance réelle de chaque avion / 69 euros

9. Chevaux de course âgés au moins de deux ans au sens de la réglementation concernant les courses :

-par cheval de pur sang / 4 600 euros

-par cheval autre que de pur sang et par trotteur / 2 700 euros

10. Chevaux de selle : par cheval âgé au moins de deux ans à compter du second cheval / 1 370 euros

11. Location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse / Deux fois le montant des loyers payés ou des participations versées lorsqu'il dépasse 4 600 euros.

12. Clubs de golf : participation dans les clubs de golf et abonnements payés en vue de disposer de leurs installations / Deux fois le montant des sommes versées lorsqu'il dépasse 4 600 euros.

Les éléments dont il est fait état pour la détermination de la base d'imposition sont ceux dont ont disposé, pendant l'année de l'imposition, les membres du foyer fiscal désignés aux 1 et 3 de l'article 6.

Pour les éléments dont disposent conjointement plusieurs personnes, la base est fixée proportionnellement aux droits de chacune d'entre elles.

Les revenus visés au présent article sont ceux qui résultent de la déclaration du contribuable et, en cas d'absence de déclaration, ils sont comptés pour zéro.

2. La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 % lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite mentionnée au 1 et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème.

2 bis. 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 et de la majoration prévus aux 1 et 2 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.

3. Le contribuable peut apporter 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.

## B. Application des dispositions contestées

### 1. Jurisprudence

#### a. Jurisprudence communautaire

- **CJUE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04, Cadbury Schweppes Overseas Ltd**

(...)

51. En revanche, une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement peut être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts ICI, précité, point 26; du 12 décembre 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Rec. p. I-11779, point 37; De Lasteyrie du Saillant, précité, point 50, ainsi que Marks & Spencer, précité, point 57).

52. Il convient, pour l'appréciation du comportement de la personne imposable, de prendre particulièrement en compte l'objectif poursuivi par la liberté d'établissement (voir, en ce sens, arrêts précités Centros, point 25, ainsi que X et Y, point 42).

53. Cet objectif est de permettre à un ressortissant d'un État membre de créer un établissement secondaire dans un autre État membre pour y exercer ses activités et de favoriser ainsi l'interpénétration économique et sociale à l'intérieur de la Communauté dans le domaine des activités non salariées (voir arrêt du 21 juin 1974, Reyners, 2/74, Rec. p. 631, point 21). La liberté d'établissement entend, à cette fin, permettre à un ressortissant communautaire de participer, de façon stable et continue, à la vie économique d'un État membre autre que son État membre d'origine et d'en tirer profit (arrêt du 30 novembre 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, point 25).

54. Eu égard à cet objectif d'intégration dans l'État membre d'accueil, la notion d'établissement, au sens des dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement, implique l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable dans cet État pour une durée indéterminée (voir arrêts du 25 juillet 1991, Factortame e.a., C-221/89, Rec. p. I-3905, point 20, ainsi que du 4 octobre 1991, Commission/Royaume-Uni, C-246/89, Rec. p. I-4585, point 21). Elle suppose par conséquent une implantation réelle de la société concernée dans l'État membre d'accueil et l'exercice d'une activité économique effective dans celui-ci.

**55 . Il s'ensuit que, pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national.**

(...)

75. Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que les articles 43 CE et 48 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'incorporation, dans l'assiette imposable d'une société résidente établie dans un État membre, des bénéfices réalisés par une SEC dans un autre État membre lorsque ces bénéfices y sont soumis à un niveau d'imposition inférieur à celui applicable dans le premier État, à moins qu'une telle incorporation ne concerne que les montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû. L'application d'une telle mesure d'imposition doit par

conséquent être écartée lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, ladite SEC est réellement implantée dans l'État membre d'accueil et y exerce des activités économiques effectives.

(...)

- **CJUE, 13 mars 2007, aff. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation**

(...)

72. Il y a lieu de rappeler que, **selon une jurisprudence constante, une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement peut être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné** (voir, en ce sens, arrêts du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 26; Lankhorst-Hohorst, précité, point 37; Marks & Spencer, précité, point 57, ainsi que Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 51).

73. La seule circonstance qu'une société résidente se voit accorder un prêt par une société apparentée établie dans un autre État membre ne saurait fonder une présomption générale de pratiques abusives et justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité (voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, Rec. p. I-7587, point 45; X et Y, précité, point 62; du 4 mars 2004, Commission/France, C-334/02, Rec. p. I-2229, point 27, ainsi que Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 50).

74. Pour qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national (arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 55).

(...)

## **b. Jurisprudence administrative**

### **- Conseil d'État, n° 92160, 18 juin 1990, Robert de Balkany**

Considérant qu'aux termes de l'article 5 de la loi n° 76-1232 du 29 décembre 1976 : "Les contribuables qui ont eu à leur disposition, directement ou par personne interposée, pendant tout ou partie de l'année 1976, trois au moins des éléments du train de vie énumérés à l'article 168 du code général des impôts, autres que les résidences principales et les voitures d'une puissance égale ou inférieure à 16 CV sont soumis à une taxe exceptionnelle établie et recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu, avec les mêmes garanties et sous les mêmes sanctions. L'assiette de cette taxe est constituée par le total des bases correspondant aux éléments mentionnés ci-dessus, telles qu'elles sont fixées par l'article 168 du code général des impôts. La taxe est perçue lorsque ce total excède 60 000 F. Elle est égale à 2 % de ce total" ;

Considérant que pour demander que M. Robert de X... soit rétabli au rôle de la taxe en cause au titre de l'année 1976 à raison des droits dont le tribunal administratif a prononcé la décharge, le ministre soutient que l'intéressé avait à sa disposition le navire "Marala" et ses annexes au cours de l'année 1976 ;

Considérant, en premier lieu, que l'administration fait valoir que la synthèse de 18 procès-verbaux établis par les services de la direction générale des douanes et des droits indirects durant les années 1974, 1975 et 1978, ainsi que les documents saisis à l'occasion des investigations menées par ce service, prouvent que M. de X... agissait comme le propriétaire et avait la disposition du navire "Marala" ; que cependant il résulte de l'examen de ces pièces que si elles permettent d'établir que le contribuable a pris entre 1971 et 1978 une part active dans la gestion courante du navire "Marala" et de ses annexes et qu'il était regardé par certains tiers comme le véritable propriétaire de ce bateau, elles ne contiennent aucune précision permettant à l'administration d'établir de façon probante que l'intéressé aurait eu la disposition de ces bâtiments au cours de l'année 1976 ;

Considérant, en second lieu, que pour établir que M. de X... était en 1976 le véritable propriétaire du navire "Marala", le service se fonde sur le texte d'un projet de certificat reçu du cabinet contentieux Eric Leveve de Londres et joint à une correspondance en date du 17 septembre 1976 ; que cependant il n'est pas établi que ce projet de certificat ait jamais été approuvé par son destinataire ; que, dans ces conditions, ce document ne peut être regardé comme apportant la preuve que M. de X... aurait, à la date à laquelle il a été établi, été le propriétaire du navire "Marala" ;

Considérant, en dernier lieu, que l'administration invoque l'existence d'une transaction conclue entre la direction générale des douanes et des droits indirects et le contribuable, comportant le paiement d'une amende de 2 millions de francs, pour soutenir que cet acte emportait de la part de M. de X... la reconnaissance des faits justifiant l'établissement de l'imposition litigieuse ; qu'il résulte toutefois de l'examen de ce document qu'il est relatif à la répression d'une infraction douanière, prévue à l'article 22 de l'arrêté du 21 novembre 1963 et consistant en l'emploi selon différentes modalités et par des personnes ayant leur résidence principale en France, dans un but lucratif, d'un navire de plaisance étranger ; qu'au surplus ce document n'apporte aucune précision quant à la situation du navire "Marala" au cours de l'année 1976 ; que, dès lors, la transaction produite par l'administration ne saurait être considérée comme apportant la preuve que M. de X... aurait eu, pendant l'année 1976, la disposition, au sens des dispositions précitées de l'article 5 de la loi du 29 décembre 1976, du navire "Marala" et de ses annexes ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le ministre n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a accordé à M. de X... la décharge partielle de la taxe exceptionnelle sur certains éléments du train de vie au titre de l'année 1976 ;



Article 1er : Le recours du ministre est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée au ministre délégué auprès du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, chargé du budget et à M. Robert de X....

- **Conseil d'Etat, n° 69788, 3 juillet 1989**

(...)

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant qu'aux termes de l'article 1649 quinquies A.5 du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux années d'imposition 1977 à 1980 : "Quand elle a procédé à une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration doit, même en l'absence de redressement, en porter les résultats à la connaissance du contribuable. Elle ne peut plus procéder à des redressements pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable n'ait fourni à l'administration des éléments incomplets ou inexacts", et qu'aux termes de l'article 168-1 du même code : "En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie le barème ci-après ..." ;

Considérant, en premier lieu, que la circulaire ministérielle en date du 8 novembre 1974, invoquée par Mlle X... et prescrivant aux agents de l'administration d'apprécier avec bienveillance et discernement l'opportunité de mettre en oeuvre les dispositions de l'article 168, notamment vis-à-vis de certaines catégories de contribuables auxquelles elle prétend appartenir, ne constitue qu'une simple recommandation au service dont le contribuable ne peut utilement se prévaloir sur le fondement des dispositions de l'article 1649 quinquies E du code général des impôts, reprises à l'article L.80-A du livre des procédures fiscales ;

Considérant, en second lieu, que l'administration a pu à bon droit, sans méconnaître les dispositions précitées, outre la vérification de comptabilité dont Mlle X... a fait l'objet pour son activité de chirurgien-dentiste, procéder à une vérification de sa situation fiscale d'ensemble pour laquelle, contrairement à ce que soutient la requérante, un avis de vérification, comportant la mention qu'elle pouvait se faire assister d'un conseil, lui a été adressé le 12 mai 1981 ; que si l'intéressée allègue que l'administration n'a pas porté à sa connaissance les résultats de cette dernière vérification, elle doit être regardée comme ayant été informée desdits résultats par la mise en oeuvre des dispositions de l'article 168 ; que l'article 1649 quinquies A-5 précité du code général des impôts n'a pour effet d'interdire au service de mettre en oeuvre ces dernières dispositions à l'issue d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ;

(...)

- **Conseil d'Etat, n° 275554, 27 juillet 2006, M. Ruwayha**

(...)

Considérant qu'aux termes de l'article 168 du code général des impôts, dans sa rédaction issue de l'article 82 de la loi de finances pour 1987 : 1. En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie le barème ci-après ... / 3. Le contribuable peut apporter 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 ; que la preuve prévue par cette dernière disposition doit porter non pas sur la manière dont a été obtenue la disposition de chacun des éléments du barème retenus pour le calcul du revenu forfaitaire, mais sur la manière dont, au cours de chacune des années concernées, le contribuable a pu financer le train de vie résultant de cette évaluation ; qu'ainsi la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'il appartenait à M. A d'établir que les fonds dont il soutenait avoir disposé avaient été effectivement utilisés pour financer l'acquisition des éléments de train de vie qui avaient fondé l'évaluation forfaitaire de son revenu ; que dès lors, M. A est fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond, en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative ;

Considérant qu'en se bornant à établir qu'il a pu disposer en avril 1990 d'une somme de 3 510 000 F (535 096 euros) reçue de la société Arabfact, M. A n'apporte aucune preuve que ce capital a été, en tout ou partie, effectivement utilisé pour assurer son train de vie au cours des années d'imposition ; que dès lors, M. A n'est pas fondé à se plaindre que, par jugement du 4 décembre 2000, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu restant en litige mis à sa charge au titre de ces deux années ; qu'il y a lieu, par voie de conséquence, de rejeter ses conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

(...)

**Conclusions d'Emmanuel Glaser, Commissaire du gouvernement**

La présente affaire vous donne l'occasion de vous prononcer, pour la première fois, sur l'interprétation de la disposition introduite par la loi de finances n° 86-1317 du 30 décembre 1986 (L. fin. 1987, n° 86-1317, 30 déc. 1986 : Dr. fisc. 1987, n° 2-3, comm. 48) à l'article 168 du CGI, qui permet à un contribuable imposé d'après les éléments de son train de vie d'apporter la preuve qu'il a en réalité pu assurer ce train de vie par ses revenus, l'utilisation de son capital ou l'emprunt.

M. Ruwayha, domicilié avenue Foch, a fait l'objet d'un examen approfondi de sa situation fiscale pour la période du 1er octobre 1990 au 31 décembre 1992, au titre desquelles il n'avait déclaré aucun revenu. À l'issue de ce contrôle, il a fait l'objet d'une évaluation forfaitaire minimum de son revenu imposable d'après certains éléments de son train de vie en application de l'article 168 du CGI. Avaient ainsi été retenus sa résidence avenue Foch, cinq employés de maison et deux voitures de marque Mercedes. L'administration n'ayant pas répondu à sa réclamation, l'intéressé a porté le litige devant le tribunal administratif de Paris. En cours d'instance, l'administration a réduit les bases d'imposition à 375 930 F pour l'année 1991 et 520 488 F pour l'année 1992, ne retenant plus que les deux voitures comme éléments du train de vie. M. Ruwayha se pourvoit régulièrement en cassation contre l'arrêt du 22 octobre 2004 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a confirmé le jugement du 4 décembre 2000 rejetant sa demande en décharge.

1. – L'article 168 du CGI donne à l'administration « en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus » la possibilité de porter cette base à un montant forfaitaire déterminé en appliquant un barème à divers éléments du train de vie du contribuable.

Les éléments de train de vie qui peuvent ainsi entrer dans le calcul de cette base forfaitaire sont notamment la résidence principale, les employés de maison, les voitures, les motos, les yachts ou autres bateaux de plaisance, les avions de tourisme ou les chevaux de course.

Chacun de ces éléments est affecté d'une valeur qui peut être majorée ou minorée en fonction de divers facteurs. Lorsqu'il existe une disproportion marquée entre les revenus déclarés et le montant que l'on obtient en appliquant le barème, c'est-à-dire, selon la doctrine administrative, lorsque cette somme forfaitaire excède d'au moins un tiers, pour l'année de l'imposition et l'année précédente, le montant du revenu net global déclaré, l'administration peut utiliser cette somme comme base d'imposition.

Dans la rédaction du 3 de l'article 168 antérieure à la modification introduite par l'article 82 de la loi du 30 décembre 1986, celui-ci disposait que le contribuable ne pouvait faire échec à cette imposition sur une base forfaitaire en faisant valoir que ses revenus imposables seraient inférieurs auxdites bases. Vous en aviez déduit que le contribuable ne « saurait utilement invoquer la circonstance qu'il aurait assuré son train de vie au cours de l'année par l'aliénation d'éléments de son capital » (CE, 4 juin 1982, n° 22481 : Dr. fisc. 1982, n° 40, comm. 1834 ; RJF 1982, n° 743 ou CE, 13 mai 1987, n° 45609 : Dr. fisc. 1987, n° 30, comm. 1452 ; RJF 1987, n° 723).

La loi du 30 décembre 1986 a modifié ce paragraphe 3 qui dispose dorénavant que le contribuable « peut apporter 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 ».

Mais, que signifie l'expression « assurer son train de vie » ?

Les travaux parlementaires n'apportent pas grand éclairage sur la question qui vous est posée aujourd'hui. Il en résulte seulement que la volonté du législateur était d'offrir une garantie supplémentaire au contribuable. Ainsi, devant le Sénat, M. Juppé, ministre délégué au budget, indiquait : « le contribuable va pouvoir maintenant prouver que ses ressources, qu'elles soient imposables ou non, sont suffisantes pour lui permettre de financer effectivement son train de vie, alors qu'auparavant il n'avait pas cette faculté. Il s'agit donc d'une amélioration considérable, qui évitera tout abus ». Et, le rapporteur général, M. Blin, disait : la commission « considère que le contribuable qui prendrait le parti, il est vrai risqué, d'alimenter son train de vie en puisant dans son capital – car c'est de cela qu'il s'agit – pourrait le faire valoir aux yeux du fisc ».

La cour a jugé que l'intéressé n'apportait pas la preuve qui lui incombait que la somme de 3,5 MF dont il soutenait avoir disposé en 1990 avait « été effectivement utilisée pour financer les éléments de son train de vie qui ont fondé l'évaluation forfaitaire de son revenu ».

Une telle façon de raisonner nous paraît entachée d'erreur de droit, comme le soutient le requérant. La loi n'impose pas, en effet, au contribuable de justifier qu'il a disposé des moyens financiers lui ayant permis de financer « les éléments » de son train de vie, en l'espèce les deux Mercedes, qui constituent la base de l'évaluation forfaitaire pour M. Ruwayha, mais uniquement le train de vie lui-même, c'est-à-dire un certain niveau de revenu. En d'autres termes, l'intéressé n'avait pas à établir qu'il aurait pu financer l'achat des deux voitures en cause, et encore moins qu'il l'avait fait, mais seulement que, par l'emprunt ou l'utilisation de son capital, il avait pu disposer d'une somme équivalente au niveau de revenu auquel correspond la possession de deux voitures de ce type.

L'administration admet même que le contribuable établisse qu'il a disposé des moyens d'assurer son train de vie réel et non le train de vie forfaitaire, tel qu'il résulte du barème. Dans une réponse ministérielle Bousquet

(Rép. min. n° 44115 à M. Bousquet : JOAN Q, 20 janv. 1997, n° 44115, p. 243), elle indique en effet que « le contribuable peut ainsi soit apporter 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 réel, soit démontrer que l'évaluation forfaitaire notifiée par l'administration repose sur une appréciation inexacte du nombre d'éléments à sa disposition ou sur une évaluation excessive » (V. CAA Lyon, 3 févr. 1999, n° 95-20885, Margot : RJF 1999, n° 672).

Mais, en aucun cas, il n'est imposé au contribuable de démontrer qu'il a financé les éléments mêmes servant de fondement à l'évaluation du train de vie.

2. – Après cassation, vous devrez toutefois rejeter la requête de M. Ruwayha et confirmer le jugement du tribunal administratif.

L'intéressé indique, d'abord, comment les Mercedes en cause ont été acquises, en 1988 et début 1991. Mais, comme nous l'avons indiqué, ce point est sans incidence sur la solution du litige.

Pour le reste, M. Ruwayha se contente d'établir que des sommes de 1,5 MF et 2 MF lui ont été versées, les 18 et 19 avril 1990, par la société ARABFACT en remboursement d'un compte courant d'associé qu'il détenait dans cette société et que ces sommes, versées sur son compte courant en France, ont été aussitôt transférées sur son compte courant, ouvert dans la même banque, à Londres.

Il en déduit qu'il avait ainsi à sa disposition une somme de 3,5 MF largement suffisante pour couvrir son train de vie, d'autant qu'il était célibataire et hébergé gratuitement par son frère.

Il est certain qu'une telle somme pourrait suffire à assurer un train de vie évalué forfaitairement par l'administration à 375 930 F pour l'année 1991 et 520 488 F pour l'année 1992. Mais, encore faut-il que l'intéressé établisse qu'une partie de cet argent a bien été affecté au financement de ce train de vie, c'est-à-dire qu'il a dépensé son capital pour maintenir son niveau de vie. Or, M. Ruwayha n'apporte aucun élément en ce sens.

Par ces motifs, nous concluons : 1° à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 22 octobre 2004 et 2° au rejet de la requête de M. Ruwayha devant cette cour et de ses conclusions devant le Conseil d'État au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

- **Conseil d'État, 27 octobre 2008, n° 294160, Ministre de l'économie c. M. et Mme Planet**

Vu le pourvoi du MINISTRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, enregistré le 7

(...)

Considérant que le MINISTRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE demande l'annulation des articles 1 à 3 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 30 mars 2006 qui, après avoir confirmé la régularité de la mise en œuvre, à l'encontre de M. et Mme A, des dispositions de l'article 168 du code général des impôts, a estimé que les contribuables justifiaient partiellement le financement de leur train de vie et, par suite, a réduit les bases de l'impôt sur le revenu des intéressés à hauteur des sommes justifiées, soit 54 837,48 F (8 359,92 €) pour 1989, 122 288,99 F (18 642,84 €) pour 1990 et 182 361,85 F (27 800,88 €) pour 1991 ;

Considérant qu'aux termes de l'article 168 du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : « 1. En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie le barème ci-après, compte tenu, le cas échéant, de la majoration prévue au 2, lorsque cette somme atteint la limite supérieure de la neuvième tranche du barème de l'impôt sur le revenu : /Les éléments dont il est fait état pour la détermination de la base d'imposition sont ceux dont ont disposé, pendant l'année de l'imposition, les membres du foyer fiscal désignés à l'article 6-1 et 3. /Pour les éléments dont disposent conjointement plusieurs personnes, la base est fixée proportionnellement aux droits de chacune d'entre elles. /Les revenus visés au présent article sont ceux qui résultent de la déclaration du contribuable et, en cas d'absence de déclaration, ils sont comptés pour zéro. /2. La somme forfaitaire déterminée en application du barème est majorée de 50 p. 100 lorsqu'elle est supérieure ou égale à deux fois la limite supérieure de la neuvième tranche du barème de l'impôt sur le revenu et lorsque le contribuable a disposé de plus de six éléments du train de vie figurant au barème. /2 bis. 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 et des majorations prévus aux 1 et 2 excède d'au moins un tiers, pour l'année de l'imposition et l'année précédente, 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. /3. Le contribuable peut apporter 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. » ; qu'il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration a procédé à une évaluation forfaitaire du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie d'un contribuable, celui-ci est en droit d'en contester le montant en établissant qu'il a financé, en tout ou partie, le train de vie résultant de cette évaluation par l'emploi de revenus, par la réalisation d'un capital ou par l'emprunt ;

Considérant dès lors qu'en jugeant que l'évaluation forfaitaire du revenu imposable pouvait être réduite à concurrence des sommes dont M. et Mme avaient pu établir qu'elles avaient permis de financer en partie leur train de vie, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ; que par suite, le ministre n'est pas fondé à demander l'annulation des articles 1 à 3 de l'arrêt qu'il attaque ;

Décide :

Article 1er : Le pourvoi du MINISTRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE est rejeté.

## **Conclusions d'Emmanuel Glaser, commissaire du Gouvernement**

### **1. Faits et procédure**

1 – M. et Mme Planet, qui estimaient être résidents italiens, n'ont pas souscrit de déclaration de revenus au titre des années 1989 à 1991. Dans le cadre d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle, le service a estimé qu'ils étaient fiscalement domiciliés en France et ils ont fait l'objet d'une évaluation forfaitaire minimum de leur revenu imposable d'après certains éléments de leur train de vie, en application de l'article 168 du CGI, conduisant, après admission partielle de leur réclamation, à des bases imposables de 339 195 F pour 1989, 367 263 F pour 1990 et 507 450 F pour 1991.

Par jugement du 4 septembre 2001, le tribunal administratif de Lyon a rejeté leur demande en décharge, mais par une arrêt du 30 mars 2006, la cour administrative d'appel de Lyon, tout en confirmant, d'une part, que les intéressés devaient être regardés comme ayant eu en France leur lieu de séjour principal au cours des années en cause au sens des articles 4 A et 4 B du CGI et leur foyer permanent d'habitation au sens de la convention fiscale franco-italienne du 29 octobre 1958 et, d'autre part, le bien fondé de la mise en oeuvre de l'article 168, a admis en déduction de leurs bases taxables les sommes dont ils justifiaient qu'elles avaient financé leur train de vie pour ces années, soit 54 837 F pour 1989, 122 289 F pour 1990 et 182 362 F pour 1991.

Le ministre des Finances se pourvoit régulièrement en cassation contre cet arrêt en ne soulevant qu'un seul moyen tiré de l'erreur de droit commise par la cour dans l'interprétation du troisième alinéa de l'article 168 du CGI.

### **2. Discussion**

2 – Vous savez que l'article 168 du CGI donne à l'Administration « en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus » la possibilité de porter la base d'imposition à un montant forfaitaire déterminé en appliquant un barème à divers éléments du train de vie du contribuable.

Les éléments de train de vie qui peuvent ainsi entrer dans le calcul de cette base forfaitaire sont, notamment, la résidence principale, les employés de maison, les voitures, les motos, les yachts ou autres bateaux de plaisance, les avions de tourisme ou les chevaux de course.

Chacun de ces éléments est affecté d'une valeur qui peut être majorée ou minorée en fonction de divers facteurs. Lorsqu'il existe une disproportion marquée entre les revenus déclarés et le montant que l'on obtient en appliquant le barème, c'est-à-dire lorsque cette somme forfaitaire excède d'au moins un tiers, pour l'année de l'imposition et l'année précédente, le montant du revenu net global déclaré, l'Administration peut utiliser cette somme comme base d'imposition.

Dans la rédaction du 3 de l'article 168 antérieure à la modification introduite par l'article 82, I de la loi de finances pour 1987 (L. n° 86-1317, 30 déc. 1986, art. 82, I : Dr. fisc. 1987, n° 2-3, comm. 48), celui-ci disposait que le contribuable ne pouvait faire échec à cette imposition sur une base forfaitaire en faisant valoir que ses revenus imposables étaient inférieurs auxdites bases. Vous en aviez déduit que le contribuable ne « saurait utilement invoquer la circonstance qu'il aurait assuré son train de vie au cours de l'année par l'aliénation d'éléments de son capital » (CE, 7e et 9e ss-sect., 4 juin 1982, n° 22481 : Dr. fisc. 1982, n° 40, comm. 1834 ; RJF 1982, n° 743. – CE, 7e et 9e ss-sect., n° 45609 : Dr. fisc. 1987, n° 30, comm. 1452 ; RJF 1987, n° 723). De même, vous aviez tiré toutes les conséquences du caractère forfaitaire de ce régime d'imposition en refusant, alors même que la doctrine administrative l'admettait, qu'un contribuable déduisît les déficits qu'il a subis pendant les années d'application de l'article 168 des revenus imposables des années ultérieures pour lesquelles il avait été imposé sur la base de ces revenus (CE, 7e et 9e ss-sect., 15 oct. 1980,

n° 16603 : JurisData n° 1980-606411 ; Dr. fisc. 1980, n° 52, comm. 2660, concl. J.-F. Verny ; RJF 1980, n° 934).

La loi de finances pour 1987 a modifié ce paragraphe 3, qui dispose dorénavant que le contribuable « peut apporter 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 ».

Mais, comment faut-il appliquer cette disposition ? Signifie-t-elle uniquement que lorsque le contribuable justifie de la totalité de son train de vie, le service ne peut plus faire application de l'article 168 ? Ou permet-elle, comme l'a fait la cour, de retrancher de la base d'imposition forfaitairement établie les sommes issues des revenus du contribuable, de l'utilisation de son capital ou de ses emprunts, dont le contribuable établit qu'elles lui ont permis d'assurer une partie seulement de son train de vie, tout en autorisant l'Administration à établir l'impôt sur le fondement de l'article 168 pour la part non justifiée ?

La cour administrative d'appel de Lyon avait déjà pris position dans le sens de cette seconde solution par un arrêt Hakim Rezvan (CAA Lyon, 2e ch., 14 avr. 2005, n° 99LY01817, min. c/ Hakim Rezvan : JurisData n° 2005-279956 ; Dr. fisc. 2005, n° 40, comm. 660, concl. G. Gimenez ; RJF 2005, n° 1149). Vous avez refusé l'admission du pourvoi en cassation introduit par M. et Mme Hakim Rezvan contre cet arrêt, mais les intéressés ne soulevaient aucun moyen dirigé contre cette partie de l'arrêt, qui leur était favorable (CE (na), 3e ss-sect., 10 juill. 2006 n° 282090, M. et Mme Hakim Rezvan : RJF 2006, n° 1491).

La doctrine administrative est en sens inverse, puisqu'elle indique : « en définitive, la taxation prévue à l'article 168 du CGI ne sera écartée que si le contribuable prouve que ses ressources sont suffisantes, et qu'elles ont été effectivement affectées au financement de dépenses de train de vie » et ajoute que « 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, l'imposition forfaitaire est fixée sans que les ressources dont il a été justifié soient déduites de la base forfaitaire. De même les revenus exonérés étant pris en compte pour déterminer si la disproportion marquée est effective, l'imposition forfaitaire est fixée sans que les ressources, y compris les revenus exonérés dont il a été justifié, soient déduites de la base d'imposition forfaitaire » (Instr., 20 avr. 1988 : BOI 5 B-15-88 ; Dr. fisc. 1988, n° 19, instr. 9437. – Doc. adm. 5 B-525, § 1 et 3, 1er août 2001).

Les travaux parlementaires de l'article 82 de la loi de finances pour 1987 ne sont pas très éclairants. Il en résulte essentiellement que la volonté du législateur était d'offrir une garantie supplémentaire au contribuable. Ainsi, devant le Sénat, M. Juppé, ministre délégué au Budget, indiquait : « le contribuable va pouvoir maintenant prouver que ses ressources, qu'elles soient imposables ou non, sont suffisantes pour lui permettre de financer effectivement son train de vie, alors qu'auparavant il n'avait pas cette faculté. Il s'agit donc d'une amélioration considérable, qui évitera tout abus » (JO Sénat CR, 6 déc. 1986, p. 5817). Défendant un amendement, accepté par le Gouvernement, visant à remplacer l'expression qui figurait dans le projet de loi de « cessions de capital » par celle d'« utilisation de son capital », M. Colin indiquait pour sa part : « la rédaction actuelle fait état de « cessions » de capital si bien qu'elle interdit la faculté d'apporter la preuve contraire aux contribuables qui vivent sur leurs liquidités, à ceux, par exemple, qui utilisent pour vivre leurs dépôts sur livrets de caisse d'épargne ou d'autres livrets ». Et, le rapporteur général, M. Blin, lui répondait que la commission « considère que le contribuable qui prendrait le parti, il est vrai risqué, d'alimenter son train de vie en puisant dans son capital – car c'est de cela qu'il s'agit – pourrait le faire-valoir aux yeux du fisc » (JO Sénat CR, préc.).

L'Administration interprète, donc, le paragraphe 3 comme une simple disposition d'applicabilité de l'article 168, mais exclut qu'elle puisse avoir un effet sur le calcul de la base d'imposition.

Elle n'avance aucun argument à l'appui de cette position. On peut, toutefois, en trouver dans la rédaction même de ce paragraphe 3 qui autorise le contribuable à apporter la preuve que ses revenus lui ont permis « d'assurer son train de vie » et non « tout ou partie de son train de vie », formule qui s'accommoderait mieux de la lecture de la cour.

Il nous semble, toutefois, que cet élément n'est pas suffisant pour suivre le ministre dans une interprétation très radicale du texte, qui ne paraît conforme ni à la volonté du législateur ni à la logique de votre jurisprudence récente.

Le législateur entendait permettre au contribuable, s'agissant d'une méthode d'imposition somme toute assez sommaire, d'apporter la preuve qu'il avait, dans la réalité, utilisé une partie de ses disponibilités pour financer son train de vie. Cet objectif serait vidé d'une grande partie de son contenu s'il n'avait aucun effet sur la base d'imposition, alors même qu'une partie du train de vie aurait été justifiée. « Il serait, de plus, particulièrement choquant » comme le disait M. Gimenez dans ses conclusions sur l'affaire Revzam, « qu'une preuve apportée à hauteur de 99 % du train de vie réel ne puisse pas venir en déduction à hauteur de ces 99 % parce qu'un pour cent ne serait pas justifié ».

Dès lors que le contribuable établit qu'il a utilisé ses ressources pour financer une partie de son train de vie, il paraît difficile de justifier une imposition sur la base du forfait. Il est vrai qu'il est peut-être difficile de combiner la logique du forfait avec celle du réel que suppose la déduction d'une partie de la base d'imposition en fonction de ce qui est justifié.

Mais, d'une part, un raisonnement purement forfaitaire, tel que vous le teniez en 1980 n'est plus possible depuis la modification de l'article 168 et, d'autre part, l'Administration elle-même admet que le contribuable établisse qu'il a disposé des moyens d'assurer son train de vie réel et non le train de vie forfaitaire, tel qu'il résulte du barème. Dans une réponse ministérielle Bousquet (Rép. min. n° 44115 à M. Bousquet : JOAN Q 20 janv. 1997, p. 243), elle indique, en effet, que « le contribuable peut ainsi soit apporter 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 réel, soit démontrer que l'évaluation forfaitaire notifiée par l'Administration repose sur une appréciation inexacte du nombre d'éléments à sa disposition ou sur une évaluation excessive ».

Enfin, vous vous êtes déjà engagé dans la voie que nous vous proposons aujourd'hui en jugeant que « la preuve par le contribuable 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 doit porter, non pas sur la manière dont a été obtenue la disposition de chacun des éléments du barème retenus pour le calcul du revenu forfaitaire, mais sur la manière dont, au cours de chacune des années concernées, l'intéressé a pu financer le train de vie résultant de cette évaluation » (CE, 3e et 8e ss-sect., 27 juill. 2006, n° 275554, M. Ruwayha : JurisData n° 2006-080984 : Dr. fisc. 2007, n° 19, comm. 497, concl. E. Glaser ; RJF 2006, n° 1492 ; BDCF 12/2006, n° 143, concl. E. Glaser). Vous avez, ainsi, déconnecté le niveau du train de vie résultant de l'application des éléments du barème de ces éléments eux-mêmes. L'obligation qui pèse sur le contribuable n'est pas de démontrer que les sommes qu'il a utilisées l'ont été pour acquérir les éléments fondant le calcul, mais de démontrer l'équivalence entre ces sommes et le montant du train de vie. Il résulte nécessairement de cette décision que le montant du train de vie tel qu'issu du barème est fongible et déconnecté des éléments qui ont servi à l'établir. Rien ne s'oppose, donc, à ce qu'il soit partiellement justifié.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi du ministre de l'Économie.



- **Conseil d'État, n° 308853, 30 juin 2010**

(...)

Considérant que si le contribuable soumis à une taxation forfaitaire sur le fondement de l'article 168 précité a la faculté d'apporter, en application du 3 de cet article, les preuves de nature à contester le montant ou l'existence même de la base forfaitaire retenue, il ne peut utilement, pour contester l'existence d'une disproportion marquée entre ses revenus et son train de vie, au sens du 1 de l'article 168, qui est relative au champ d'application de cet article, invoquer l'utilisation de son capital, de ses revenus ou d'un emprunt pour financer son train de vie ; qu'ainsi, la cour administrative d'appel a pu sans erreur de droit écarter le moyen tiré de ce que le produit de la vente d'une voiture de M. A en 1996 devait être inclus dans ses revenus pour apprécier l'existence d'une disproportion marquée au titre de cette année ;

(...)

## **Conclusions de Julie Burguburu, rapporteur public**

### **1. Faits et procédure**

1 – M. Patrick Guillermo, gérant de la société Electronic Alarm, a fait l'objet d'une vérification de son activité professionnelle qui s'est conclue par une absence de redressement, puis d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle au titre des années 1995 et 1996 à l'issue duquel le vérificateur a notifié au contribuable une taxation forfaitaire à l'impôt sur le revenu en application des dispositions de l'article 168 du CGI relatif à la taxation forfaitaire d'après les signes extérieurs de richesse.

Comme vous le savez, elle permet de soumettre à une imposition minimale un contribuable dont le train de vie excède de façon marquée ses revenus imposables. Ce régime spécial est subordonné à la réunion de deux conditions : l'intéressé doit disposer de certains éléments de train de vie (maisons, chevaux de course, voitures de collection...) dont la valeur forfaitaire totale (fixée conformément au barème joint à l'article 168 du CGI) est supérieure au seuil mentionné par ce même article 168 et il doit y avoir une disproportion marquée (écart d'au moins un tiers) entre cette évaluation forfaitaire et les revenus imposables déclarés.

En l'espèce, l'Administration a retenu dans les bases de l'évaluation forfaitaire la valeur locative de la résidence du requérant ainsi que la valeur de plusieurs voitures de sport et de deux motos. Les impositions correspondantes ont été mises en recouvrement en 1998 pour un montant total en droits de plus de 120 000 € et à la suite du rejet de sa réclamation, M. Guillermo a saisi le tribunal administratif de Nice d'une demande en décharge.

En cours d'instance, l'Administration a réduit la base forfaitaire de l'année 1995 entraînant un dégrèvement de droits de 2 700 €. Le tribunal a donc par jugement du 19 mai 2004 prononcé un non-lieu à statuer à concurrence du dégrèvement prononcé et rejeté le surplus. La cour administrative d'appel de Marseille a confirmé ce rejet par un arrêt du 26 juin 2007 contre lequel M. Guillermo se pourvoit en cassation.

### **2. Discussion**

2 – Il soutient, en premier lieu, que la cour aurait commis une erreur de droit en rejetant le moyen tiré de l'absence de débat oral et contradictoire alors qu'aucun dialogue n'aurait porté sur la mise en oeuvre des dispositions de l'article 168 du CGI.

Vous jugez que la mise en oeuvre de l'article 168 peut bien sûr résulter d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle et les vices de la procédure de contrôle sont alors de nature à entacher d'irrégularité l'imposition (CE, 8e et 9e ss-sect., 3 juill. 1989, n° 69788, Mlle Brocheriou : RJF 10/1989, n° 1063. – CE, 7 et 8e ss-sect., 17 juin 1992, n° 81891, Mme Aulagnier : Dr. fisc. 1993, n° 8, comm. 329 ; RJF 1992, n° 1096. – CE (na), 3e ss-sect., 10 juill. 2006 n° 282090, M. et Mme Hakim Rezvan : RJF 2006, n° 1491).

En matière d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, si le caractère oral du débat contradictoire ne constitue pas une formalité substantielle, le contrôle doit revêtir un caractère contradictoire qui implique que le vérificateur engage un dialogue avec le contribuable sur les points qu'il envisage de retenir avant d'envoyer la notification de redressement (CE, 10 janv. 2001, n° 211967 et n° 212114, min. c/ Héritiers de M. Loubet : JurisData n° 2001-061507 ; Dr. fisc. 2001, n° 30-35, comm. 735, concl. S. Austray ; RJF 2001, n° 436, chron. J. Maïa, p. 295 ; BDCF 4/2001, n° 47, concl. S. Austray. – CE, 10e et 9e ss-sect., 5 déc. 2001, n° 215649, min. c/ M. Giresse : JurisData n° 2001-080049 ; Dr. fisc. 2003, n° 26, comm. 500 et Dr. fisc. 2003, n° 26, étude 26, J. Lamarque ; RJF 3/2002, n° 263 ; BDCF 3/2002, n° 41, concl. C. Maugüé. – CE, 3e et 8e ss-sect., 4 avr. 2005, n° 255600, M. et Mme Merhej : JurisData n° 2005-080786 ; Dr. fisc. 2005, n° 50, comm. 804, concl. E. Glaser ; RJF 2005, n° 650 ; BDCF 2005, n° 84, concl. E. Glaser).

Vous contrôlez en cassation les critères du débat (pour la vérification de comptabilité, CE, sect., 4 avr. 1997, n° 160035, Sté meubles Jacques Betin : JurisData n° 1997-042529 ; RJF 5/1997, n° 480 ; Dr. fisc. 1997, n° 23, comm. 652). Mais les juges d'appel restent dans le cadre de leur pouvoir souverain d'appréciation des faits lorsqu'ils se prononcent sur l'existence d'un échange de vues entre le vérificateur et le contribuable (CE, 8e et 9e ss-sect., 18 oct. 1996, n° 140796, min. c/ M. Selimi, n° 160567, min. c/ M. Gas et n° 160839, M. Mallet : RJF 6/1996, n° 1406 ; BDCF 6/1996, concl. G. Bachelier, p. 16), sachant que l'absence de débat doit être prouvée par le contribuable (CE, 9e et 8e ss-sect., 16 juin 1999, n° 163612, SARL Vatrans : JurisData n° 1999-051474 ; Dr. fisc. 2000, n° 19, comm. 187, concl. J. Courtial ; RJF 1999, n° 986 ; BDCF 1999, n° 81, concl. J. Courtial). Notons enfin que l'exigence du débat n'implique pas que le contribuable soit informé des redressements envisagés (toujours en matière de vérification de comptabilité, CE, 9e et 10e ss-sect., 30 juin 2000, n° 151861, M. Krebs : Dr. fisc. 2001, n° 11, comm. n° 223, concl. G. Goulard ; RJF 2000, n° 1079. – CE, 11 avr. 2001, n° 175082, Min. c/ Sevilla : JurisData n° 2001-062112 ; Dr. fisc. 2001, n° 41, comm. 936, concl. G. Goulard ; RJF 7/2001, n° 1009 ; BDCF 7/2001, n° 101, concl. G. Goulard. – Et sur l'usage de l'article 168, la décision de non-admission, CE (na), 3e ss-sect., 10 juill. 2006, n° 282090, M. et Mme Hakim Rezvan, préc.).

Il n'est pas douteux en l'espèce que le débat a bien été organisé, le requérant admettant lui-même l'existence de trois entretiens successifs les 2 et 22 avril et 10 juin 1998 – il relève même que le vérificateur lui a indiqué, lors de son dernier entretien, qu'il envisageait de mettre en oeuvre la taxation forfaitaire de l'article 168. M. Guillermo ne peut donc soutenir qu'il n'a pas eu l'occasion de s'expliquer et la cour n'a pas commis l'erreur de droit reprochée écartant ce moyen après avoir relevé ces trois entretiens et le fait que le contribuable n'invoquait pas un refus de dialogue de la part du vérificateur.

(...)

## 2. Doctrine administrative

### a. Mise en œuvre des dispositions de l'article 168 du CGI. Notification de la base forfaitaire d'imposition

*Documentation de Base : DB5B524*

*Date de mise à jour : 1er août 2001*

1. 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.
2. **Il s'agit donc d'une méthode d'évaluation forfaitaire du revenu indépendante du contenu de la déclaration souscrite ; sa mise en oeuvre n'implique aucune présomption de fraude : elle n'est d'ailleurs assortie d'aucune pénalité.**
3. 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.
4. 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.
5. En outre, l'article R\* 63-1 du LPF, modifié par l'article 1er du décret n° 96-179 du 5 mars 1996, prévoit que la décision de mettre en oeuvre la taxation forfaitaire est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire qui vise à cet effet la notification de la proposition de redressement (cf. ci-après nos 6 et s.).
6. 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. DB 5 B 525 ci-après).
7. Sous peine d'irrégularité de la procédure, la notification de redressement doit indiquer les éléments de calcul de la base forfaitaire concernant non seulement l'année d'imposition mais aussi l'année précédente, puisque la disproportion marquée doit être constatée pour les deux années considérées (CE, arrêts du 29 juillet 1983, n° 33640 ; du 2 février 1990, n° 72938 ; du 22 mai 1992, n° 79817).
8. L'inspecteur divisionnaire vise la notification de redressement (cf. n° 5).

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

9. Après examen des observations du contribuable (cf. DB 5 B 525) 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.

## **b. Évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie**

*Bulletin officiel des impôts, 5 b-5-09 n° 15 du 12 février 2009*

### **PRÉSENTATION**

Par un arrêt du 27 octobre 2008, le Conseil d'Etat a considéré que, lorsqu'un contribuable justifie de ressources couvrant partiellement la disproportion entre la base forfaitaire déterminée selon les modalités prévues à l'article 168 du CGI et les revenus qu'il a déclarés, la base d'imposition doit être réduite à hauteur des sommes justifiées.

La présente instruction a pour objet de commenter la portée de cet avis.

(...)

### **B – PORTÉE DE L'AVIS**

Désormais, 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.

Exemple : Un contribuable a déclaré pour l'année 2007 un revenu global imposable de 70 000 €. L'évaluation de son revenu forfaitaire à partir du barème de l'article 168 est de 200 000 €

La disproportion est établie. Le revenu forfaitaire dépasse la limite de 42 699 €

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 € + 50 000 € = 120 000 €

Pour autant, la base forfaitaire d'imposition excède toujours de plus d'1/3 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 2007, qui est alors établie à 200 000 € - 50 000 € = 150 000 €

## C. Rapports parlementaires

### 1. Rapport d'information de M. Marc Le Fur sur les Groupes d'intervention régionaux (GIR) , 1<sup>er</sup> octobre 2003, n° 1098

*(Extraits, p. 45- et s.)*

#### Les modifications susceptibles d'être apportées au code général des impôts

##### - la taxation sur base forfaitaire

L'article 168 du code général des impôts permet, en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus déclarés, la taxation d'un contribuable sur une base forfaitaire à partir des éléments de son train de vie.

Mais, plusieurs des conditions exigées limitent l'application de ce texte au contexte particulier de la lutte contre l'économie souterraine :

- le revenu reconstitué doit atteindre un minimum de 49 527 euros ;
- il doit exister une disproportion marquée d'au moins un tiers entre le revenu déclaré et la base reconstituée à partir des éléments du train de vie ;
- cette disproportion doit exister sur l'année de la taxation et l'année antérieure.

D'après les informations recueillies par votre Rapporteur, la première condition constitue l'obstacle principal à l'application de l'article 168. La somme forfaitaire de 49 527 euros s'avère très difficile à atteindre puisque, dans le contexte des zones sensibles, deux seuls éléments sont susceptibles d'être pris en compte, à savoir la valeur locative cadastrale de la résidence principale et la valeur des véhicules utilisés.

Or, même si les véhicules les plus prisés par les personnes sur lesquelles les GIR enquêtent sont surtout des voitures sportives, leur valeur reste cependant largement inférieure à ce seuil minimum. De plus, au contraire des motos, la base forfaitaire de la voiture ne correspond pas à la valeur intégrale du véhicule neuf.

En effet, seuls 75 % de cette valeur à neuf sont pris en compte et il est prévu en outre un abattement de 20 % après un an d'usage et un abattement supplémentaire de 10 % par année d'usage pendant les quatre années suivantes.

**Dès lors, il conviendrait de s'interroger sur l'opportunité de modifier l'article 168 du code général des impôts. D'une part, le seuil minimum relatif à la base forfaitaire pourrait être abaissé, par exemple à 40 000 €. D'autre part, les conditions de prise en compte de la valeur de la voiture pourraient également être revues, en les alignant sur celles applicables aux motos (intégralité de la valeur à neuf et abattement de 50 % après trois ans d'usage seulement).**

(...)

## **II. Constitutionnalité de la disposition contestée**

### **A. Normes de référence**

#### **1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen**

- **Article 6**

La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- **Article 13**

La garantie des droits de l'Homme et du Citoyen nécessite une force publique : cette force est donc instituée pour l'avantage de tous, et non pour l'utilité particulière de ceux auxquels elle est confiée.

## **B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel**

### **1. Jurisprudence relative au principe d'égalité devant l'impôt**

- **Décision n° 85-200 DC du 16 janvier 1986, Loi relative à la limitation des possibilités de cumul entre pensions de retraite et revenus d'activité**

(...)

Sur le moyen tiré de la violation du principe d'égalité :

10. Considérant que les sénateurs auteurs de l'une des saisines soutiennent que la loi examinée méconnaît le principe d'égalité ; que, d'une part, elle traite de façon défavorable les titulaires d'une pension de retraite de la fonction publique qui, en raison de la contribution de solidarité, trouveront ou conserveront difficilement un emploi, et pénalise ceux d'entre eux qui ayant mis un terme anticipé à leur carrière administrative en bénéficiant d'une pension partielle sont soumis aux mêmes règles que ceux qui jouissent d'une pension complète ; que, d'autre part, elle défavorise les pensionnés exerçant une profession salariée pour qui la contribution de solidarité, due à la fois par l'employeur et par le salarié, a un effet plus dissuasif sur la poursuite d'une activité que pour les non salariés dont l'activité n'oblige qu'au versement de la contribution personnelle de l'intéressé ; qu'enfin, elle favorise les pensionnés exerçant des activités libérales et artistiques qui ne tombent pas sous le coup de la loi ;

11. Considérant que, si le principe d'égalité interdit qu'à des situations semblables soient appliquées des règles différentes, il ne fait nullement obstacle à ce que, en fonction des objectifs poursuivis, à des situations différentes soient appliquées des règles différentes ;

12. Considérant, d'une part, que la loi qui n'établit aucune discrimination tenant à la qualité d'ancien fonctionnaire ne méconnaît aucun principe constitutionnel en soumettant à une condition d'âge identique tous les cumuls d'activité et de pension auxquels s'applique la contribution de solidarité ; qu'en outre, aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle n'impose que soient édictées des règles différentes pour les retraités jouissant d'une pension à taux complet et pour ceux bénéficiant d'une pension à taux partiel, dès lors que la contribution de solidarité est due à partir d'un montant de pension identique pour les deux catégories ;

13. Considérant, d'autre part, que les règles différentes relatives au cumul entre pensions et revenus provenant d'une activité salariée et pensions et revenus provenant d'activités non salariées s'appliquent à des situations de nature différente auxquelles, d'ailleurs, correspondent des régimes de retraite distincts ;

14. Considérant enfin qu'aucun principe constitutionnel ne faisait obligation au législateur de soumettre l'ensemble des activités professionnelles, quelles que soient leur nature et les conditions de leur exercice, à la législation limitant les cumuls d'activité ; que notamment le principe d'égalité n'impose pas que soient soumises à des règles analogues à celles de la présente loi les activités des professions libérales ;

15. Considérant qu'il suit de ce qui précède qu'aucun des griefs sus-analysés, tirés du non-respect du principe d'égalité, n'est fondé ;

16. Mais considérant que l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 dispose : "Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés." ;

17. Considérant que, si le principe ainsi énoncé n'interdit pas au législateur de mettre à la charge d'une ou plusieurs catégories socioprofessionnelles déterminées une certaine aide à une ou à plusieurs autres catégories socioprofessionnelles, il s'oppose à une rupture caractérisée du principe de l'égalité devant les charges publiques entre tous les citoyens ;

18. Considérant qu'une telle rupture serait réalisée par le taux de 50 % figurant au paragraphe II, 4ème alinéa, de l'article 1er de la loi ainsi que par le même taux figurant au dernier alinéa du paragraphe II de l'article 5 ;

19. Considérant que, dans ces conditions, il y a lieu de déclarer inconstitutionnelles les dispositions fixant le taux de la contribution à 50 % ;

(...)

- **Décision n° 2010-11 QPC du 9 juillet 2010, Mme Virginie M. [Pension militaire d'invalidité]**

(...)

4. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

5. Considérant que, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, le c du 1 de l'article 195 du code général des impôts attribue, sous certaines conditions, une demi-part supplémentaire de quotient familial aux titulaires d'une pension prévue par les dispositions du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre ou à leurs veuves ; qu'en témoignage de la reconnaissance de la République française, le législateur a entendu accorder une telle mesure à ces personnes sans considération liée à la nationalité ; **qu'en leur réservant cette mesure, il a pris en considération leur situation particulière et répondu à un objectif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi ; que l'allègement d'impôt qui en résulte ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que, par suite, les griefs tirés de l'atteinte portée au principe d'égalité doivent être rejetés ;**

(...)

- **Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. [Organismes de gestion agréés]**

(...)

4. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;



5. Considérant que le 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction issue du 4° du paragraphe I de l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 susvisée, prévoit une majoration de 25 % du revenu professionnel lorsque celui-ci est réalisé par des contribuables qui n'adhèrent pas à un centre ou à une association de gestion agréé ;

6. Considérant; que, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 1989 susvisée, **le législateur, tenant compte de la spécificité du régime juridique des adhérents à un organisme de gestion agréé, a pu en contrepartie encourager l'adhésion à un tel organisme par l'octroi d'avantages fiscaux, et notamment d'un abattement correspondant, avant le 1er janvier 2006, à 20 % du bénéfice imposable ;**

7. Considérant que la majoration, à compter du 1er janvier 2006, de 25 % de la base d'imposition des non-adhérents est intervenue dans le cadre d'une réforme globale de l'impôt sur le revenu qui a concerné tous les contribuables ; que cette mesure est la contrepartie, arithmétiquement équivalente, de la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient, avant cette réforme de l'impôt, les adhérents à un organisme de gestion agréé ; **qu'ainsi, la différence de traitement entre adhérents et non adhérents demeure justifiée à l'instar du régime antérieur et ne crée donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité doit être rejeté ;**

(...)

- **Décision n° 2010-24 QPC du 06 août 2010, Association nationale des sociétés d'exercice libéral et autres**

5. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'il n'en résulte pas pour autant que le principe d'égalité oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;

6. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

7. Considérant, en premier lieu, que le premier alinéa de l'article 5 de la loi du 31 décembre 1990 susvisée impose que, dans les sociétés d'exercice libéral, « plus de la moitié du capital social et des droits de vote doit être détenue par des professionnels en exercice au sein de la société » ; qu'aux termes du premier alinéa de l'article 12 de la même loi : « Les gérants, le président et les dirigeants de la société par actions simplifiée, le président du conseil d'administration, les membres du directoire, le président du conseil de surveillance et les directeurs généraux ainsi que les deux tiers au moins des membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance doivent être des associés exerçant leur profession au sein de la société » ; qu'en définissant le régime de la société d'exercice libéral, le législateur a donc entendu offrir aux travailleurs non salariés exerçant une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé la faculté de choisir un mode d'exercice de leur profession qui institue un lien nécessaire entre cet exercice, le contrôle du capital de la société et la détention d'un mandat social, tout en autorisant, pour certaines professions, l'accès au capital de personnes physiques ou morales n'exerçant pas au sein de la

société ; qu'ainsi, les associés majoritaires acquièrent la possibilité de verser les revenus tirés de l'activité de ces sociétés soit sous forme de rémunération, soit sous forme de dividendes et revenus des comptes courants ;

8. Considérant, en second lieu, qu'en incluant dans l'assiette des cotisations sociales une partie des dividendes et produits des comptes courants issus de l'activité d'une société d'exercice libéral et perçus par le travailleur non salarié non agricole, son conjoint ou le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité ou leurs enfants mineurs non émancipés, le législateur a entendu dissuader le versement de dividendes fondé sur la volonté de faire échapper aux cotisations sociales les revenus tirés de l'activité de ces sociétés ; qu'il a souhaité éviter des conséquences financières préjudiciables à l'équilibre des régimes sociaux en cause ; qu'il a également entendu mettre fin à des divergences de jurisprudence sur la définition de l'assiette des cotisations sociales versées par les associés majoritaires des sociétés d'exercice libéral et éviter par là même le développement de contestations ;

9. Considérant que, par suite, en réservant l'extension de l'assiette des cotisations sociales aux dividendes versés dans les sociétés d'exercice libéral, le législateur a pris en considération la situation particulière des travailleurs non salariés associés de ces sociétés et répondu à un objectif d'intérêt général en rapport direct avec l'objet de la loi ; qu'en limitant le champ des dividendes soumis à cotisations sociales à ceux qui représentent une part significative du capital social de la société et des primes d'émission et des sommes versées en compte courant détenus par les intéressés, il a défini des critères objectifs et rationnels ; que la délimitation du champ de l'assiette des cotisations sociales qui en résulte ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

10. Considérant que, par suite, les griefs tirés de l'atteinte portée au principe d'égalité doivent être rejetés ;

- **Décision de renvoi - 2010-28 QPC du 17 septembre 2010, Association Sportive Football Club de Metz [Taxe sur les salaires]**

(...)

5. Considérant que, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément ; que, dans chaque cas, le législateur doit, pour se conformer au principe d'égalité devant l'impôt, fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ;

6. Considérant qu'en application de l'article 231 du code général des impôts, l'assiette de la taxe sur les salaires est constituée par une partie des rémunérations versées par l'employeur, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant, au titre de la même année, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la taxe sur la valeur ajoutée et le chiffre d'affaires total ; que la règle selon laquelle la taxe sur les salaires ne frappe que les entreprises exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ou non soumises à cette taxe sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires n'a pas pour effet de lui conférer le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires ; qu'ainsi, la taxe sur les salaires et la taxe sur la valeur ajoutée, qui ne présentent pas les mêmes caractéristiques, constituent deux impositions distinctes ; que le montant de la taxe sur les salaires est calculé à partir d'un barème progressif appliqué à la masse salariale imposable ; que ces règles d'imposition sont les mêmes pour l'ensemble des entreprises relevant d'un même secteur d'activité ;

7. Considérant, **d'une part, que le barème de la taxe sur les salaires tient compte de la différence de situation entre les contribuables qui ne relèvent pas des mêmes secteurs d'activité ; que, dès lors, le législateur a pu assujettir de manière différente à la taxe sur les salaires des entreprises qui ne sont pas dans la même situation ;**

(...)

- **Décision n° 2010-44 QPC du 29 septembre 2010, Epoux M. [Impôt de solidarité sur la fortune]**

- SUR LES ARTICLES 885 A et 855 E DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS :

7.Considérant que, selon les requérants, en instituant une différence de traitement injustifiée entre les contribuables mariés et les concubins notoires d'une part et les personnes ne vivant pas en concubinage notoire d'autre part, les articles 885 A et 885 E méconnaîtraient le principe d'égalité devant la loi fiscale ; qu'en incluant dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune des biens qui ne produiraient pas de revenus, ces dispositions méconnaîtraient également le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration de 1789 ;

. En ce qui concerne la détermination des personnes assujetties à l'impôt de solidarité sur la fortune :

8. Considérant qu'il résulte des dispositions combinées du troisième alinéa de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée et du troisième alinéa de son article 23-5 que le Conseil constitutionnel ne peut être saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité relative à une disposition qui a déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances ;

9. Considérant que l'assimilation, au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune, de la situation des personnes vivant en concubinage notoire à celle des couples mariés résulte du second alinéa de l'article 885 E ; que la rédaction de ce dernier est identique à celle du deuxième alinéa de l'article 3 de la loi de finances pour 1982 ; que, dans les considérants 4 et suivants de sa décision du 30 décembre 1981 susvisée, le Conseil constitutionnel a spécialement examiné cet article 3 ; que l'article 2 du dispositif de cette décision a déclaré cet article 3 conforme à la Constitution ; que, si la loi du 15 novembre 1999 a modifié l'article 885 A du même code pour soumettre les partenaires liés par un pacte civil de solidarité à une imposition commune de l'impôt de solidarité sur la fortune à l'instar des couples mariés et des concubins notoires, cette modification ne constitue pas un changement des circonstances au sens de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 susvisée ; qu'ainsi, en l'absence de changement des circonstances depuis cette décision, en matière d'imposition des concubins notoires à l'impôt de solidarité sur la fortune, il n'y a pas lieu, pour le Conseil constitutionnel, de procéder à un nouvel examen du second alinéa de l'article 885 E ;

(...)

SUR L'ARTICLE 885 U DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS :

12. Considérant que, selon les requérants, en ne prévoyant pas, contrairement à ce qui est prévu dans l'imposition des revenus, l'application d'un quotient familial, les dispositions de l'article 885 U n'assureraient pas la prise en compte des capacités contributives des redevables de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune dans les mêmes conditions ; qu'en conséquence, elles méconnaîtraient le principe d'égalité devant l'impôt ;

13. Considérant que l'impôt de solidarité sur la fortune constitue une imposition reposant sur un barème

progressif ; qu'en outre, le législateur a prévu plusieurs mécanismes d'abattement, d'exonération ou de réduction d'impôt concernant notamment la résidence principale ;

14. Considérant **qu'en créant l'impôt de solidarité sur la fortune, le législateur a considéré que la composition du foyer fiscal n'avait pas, pour la détermination de la capacité contributive de celui-ci, la même incidence qu'en matière d'impôt sur le revenu ; qu'il a retenu le principe d'une imposition par foyer sans prendre en considération un mécanisme de quotient familial ; qu'en prenant en compte les capacités contributives selon d'autres modalités, il n'a pas méconnu l'exigence résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789, qui ne suppose pas l'existence d'un quotient familial ; que, par suite, le grief tiré de l'absence de quotient familial dans le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune doit être écarté ;**

(...)

- **Décision n° 2010-57 QPC du 18 octobre 2010, Société SITA FD et autres [Taxe générale sur les activités polluantes]**

(...)

3. Considérant que les sociétés requérantes soutiennent que ces dispositions fixent des règles d'assujettissement différentes selon que les déchets inertes, de même nature, sont mis en dépôt dans des installations de stockage de déchets inertes ou dans des installations de stockage des déchets ménagers afin d'y être utilisés comme « matériaux de couverture » de ces déchets ; qu'en conséquence, elles porteraient atteinte au principe de l'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

4. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

5. Considérant qu'en instituant une taxe générale sur les activités polluantes, le législateur a entendu en intégrer la charge dans le coût des produits polluants ou des activités polluantes, afin de réduire la consommation des premiers et limiter le développement des seconds ; qu'il a, en conséquence, soumis à cette taxe les exploitants d'installations de stockage de déchets ménagers et d'installations d'élimination des déchets industriels spéciaux ; qu'en revanche, il n'a pas assujetti à la taxe générale sur les activités polluantes, au titre du stockage de déchets inertes, les exploitants des installations spécialement destinées à recevoir ces déchets ; que, par suite, **les dispositions du 1 du paragraphe I de l'article 266 sexies et du 1 de l'article 266 septies du code des douanes dans leur rédaction résultant de la loi du 29 décembre 1999 susvisée ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être interprétées comme s'appliquant à l'ensemble des quantités de déchets inertes visés par ces dispositions ;**

6. Considérant que, sous la réserve énoncée au considérant précédent, les dispositions contestées ne sont contraires ni au principe d'égalité devant les charges publiques ni à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit,

(...)

- **Décision n° 2010-58 QPC du 18 octobre 2010, PROCOS et autres [Taxe sur les surfaces commerciales]**

(...)

5. Considérant qu'en instituant une taxe sur les surfaces commerciales, le législateur a entendu favoriser un développement équilibré du commerce ; qu'il a, pour ce faire, choisi d'imposer les établissements commerciaux de détail ayant une surface significative ; qu'en adoptant les dispositions contestées, il a entendu soumettre à cette taxe un ensemble intégré d'établissements dont la superficie cumulée dépasse un certain seuil ; qu'il a subordonné l'existence de cette intégration, d'une part, à la propriété de l'entreprise, à la possession de son capital ou à la participation substantielle à ce capital par une seule personne, sous la forme d'un contrôle direct ou indirect au sens des articles L. 233-3 et L. 233-4 du code de commerce et, d'autre part, à l'exploitation d'une même enseigne ; que les établissements indépendants qui partagent contractuellement l'exploitation d'une enseigne sans que leur capital soit directement ou indirectement contrôlé par une même personne se trouvent dans une situation différente au regard de l'objet de la loi ; que, dès lors, **le législateur a pu assujettir de manière différente à la taxe sur les surfaces commerciales des établissements qui ne sont pas dans la même situation ; qu'en prévoyant cette double condition, il a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels ; qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que, par suite, le grief tiré de l'atteinte aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques doit être rejeté ;**

(...)

## **2. Jurisprudence relative à l'objectif constitutionnel de lutte contre la fraude fiscale**

- **Décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, Loi de finances pour 1984**

(...)

. Considérant, d'une part, qu'aucun principe ou règle de valeur constitutionnelle n'interdit à la loi de revenir sur une exonération fiscale acquise sous l'empire d'une loi antérieure ou d'en réduire la durée ; que, d'autre part, le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que la loi soumette à des règles identiques des situations qui ne diffèrent qu'en ce qu'elles ont été régies par des législations antérieures pendant une durée plus ou moins longue ;

(...)

Sur l'article 90 relatif au règlement de biens ou de services :

31. Considérant que l'article 90 de la loi de finances pose l'obligation pour les particuliers non commerçants d'effectuer tout règlement de biens ou services d'un montant supérieur à 10000 F soit par chèque répondant aux caractéristiques de barrement d'avance et de non-transmissibilité par voie d'endossement mentionnées à l'article L 96 du livre des procédures fiscales, soit par virement bancaire ou postal, soit par carte de paiement ou de crédit ; qu'il prévoit, toutefois, que les particuliers non commerçants n'ayant pas leur domicile fiscal en France peuvent continuer d'effectuer leurs paiements d'un montant supérieur à 10000 F en chèques de voyage ou en billets, après relevé par le vendeur du bien ou le prestataire de service de leur identité et domicile justifiés ;

32. Considérant que certains sénateurs auteurs de la saisine soutiennent que ces dispositions instituent en matière de paiement une discrimination arbitraire entre les particuliers non commerçants selon qu'ils ont ou n'ont pas leur domicile fiscal en France ;

33. Considérant que les dispositions critiquées ont pour objet de lutter contre la fraude fiscale ; qu'il n'est pas arbitraire d'établir, à cet égard, une distinction entre des personnes qui sont soumises à des régimes fiscaux ne comportant pas des modes de déclarations et de contrôle semblables ; que le régime fiscal applicable aux personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France diffère notamment sur ces points de celui applicable aux personnes ayant leur domicile fiscal en France ; que, dès lors, les dispositions contestées ne méconnaissent pas le principe d'égalité ;

- **Décision n° 86-209 DC du 3 juillet 1986, Loi de finances rectificative pour 1986**

(...)

31. Considérant que l'article 8 de la Déclaration des Droits de 1789 énonce : "La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit et légalement appliquée." ; que ces dispositions sont sans rapport direct avec les articles 19, 25 et 26 de la loi présentement examinée ; que, dès lors, le moyen tiré de la méconnaissance des exigences résultant de l'article 8 de la Déclaration des Droits de 1789 est dénué de pertinence ;

32. Considérant que l'article 13 de la Déclaration des Droits de 1789 proclame : "Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés." ;

33. Considérant que, **s'il suit nécessairement de ces dispositions que l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale, ni entraver sa légitime répression, le choix des moyens pour atteindre ce dernier objectif est laissé cependant au législateur ; qu'à cet égard, il lui est loisible de renoncer à un procédé de contrôle qu'il estime inefficace ou dont les inconvénients lui semblent excessifs** ; que les dispositions des articles 19, 25 et 26 de la loi, qui constituent l'exercice par le législateur de son pouvoir d'appréciation en la matière, ne sont pas entachées d'erreur manifeste ;

(...)

- **Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990**

(...)

78. Considérant que l'institution de la taxe forfaitaire de 3 p 100 sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales n'y ayant pas leur siège social tend, dans l'intention du législateur, à dissuader les contribuables assujettis initialement à l'impôt sur les grandes fortunes et présentement à l'impôt de solidarité sur la fortune d'échapper à une telle imposition en créant, dans des Etats n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, des sociétés qui deviennent propriétaires d'immeubles situés en France ; qu'eu égard à l'objectif ainsi poursuivi le législateur a pu, sans méconnaître ni l'article 13 ni l'article 17 de la Déclaration des droits de l'homme, fixer le taux de la taxe mentionnée à l'article 990 D du code général des impôts à 3 p 100, alors même que le taux de l'impôt de solidarité sur la fortune est au maximum de 1,5 p 100 et retenir pour assiette de cette taxe la valeur vénale des immeubles possédés en France par des sociétés n'y ayant pas leur siège social, sous la seule réserve des exemptions énoncées à l'article 990 E du code précité et sans prévoir une possibilité de déduction du passif ; qu'ainsi, et sans qu'il soit besoin pour le Conseil constitutionnel de se prononcer sur la recevabilité du grief, l'article 105 n'a pas, en tout état de cause, pour conséquence d'affecter le champ d'application de dispositions législatives antérieures qui seraient inconstitutionnelles ;

- **Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, Loi de finances pour 2000**

(...)

52. Considérant qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle nécessairement de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, avec le principe énoncé par son article 8, aux termes duquel : " La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée "

53. Considérant qu'il résulte de ces dernières dispositions, **qui s'appliquent à toute sanction ayant le caractère de punition, qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition que soient respectés les principes de légalité des délits et des peines, de nécessité des peines, et de non-rétroactivité de la loi répressive plus sévère ; que s'impose en outre le respect des droits de la défense ;**

- **Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004**

(...)

10. Considérant **qu'il appartient au législateur d'assurer la conciliation entre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, avec le principe, énoncé par son article 8, aux termes duquel : " La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée ;**

- **Décision n° 2009-598 DC du 21 janvier 2010, Loi organique modifiant le livre III de la sixième partie du code général des collectivités territoriales relatif à Saint-Martin**

(...)

2. Considérant qu'aux termes de l'article 74 de la Constitution : " Les collectivités d'outre-mer régies par le présent article ont un statut qui tient compte des intérêts propres de chacune d'elles au sein de la République. - Ce statut est défini par une loi organique, adoptée après avis de l'assemblée délibérante, qui fixe... les compétences de cette collectivité ; sous réserve de celles déjà exercées par elle, le transfert de compétences de l'État ne peut porter sur les matières énumérées au quatrième alinéa de l'article 73... " ; qu'il appartient au législateur organique, lorsqu'il répartit entre l'État et les collectivités régies par l'article 74 de la Constitution la compétence d'établir, de calculer et de percevoir les impositions de toutes natures, de prévoir les dispositions contribuant à la mise en œuvre de l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale qui découle de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 ;

### **3. Jurisprudence relative aux effets dans le temps des décisions du Conseil constitutionnel**

- **Décision n° 2010-1 QPC du 28 mai 2010 – Consorts L. [Cristallisation des pensions]**

(...)

12. Considérant que l'abrogation de l'article 26 de la loi du 3 août 1981, de l'article 68 de la loi du 30 décembre 2002 et de l'article 100 de la loi du 21 décembre 2006 a pour effet de replacer l'ensemble des titulaires étrangers, autres qu'algériens, de pensions militaires ou de retraite dans la situation d'inégalité à raison de leur nationalité résultant des dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de l'article 68 de la loi du 30 décembre 2002 ; **qu'afin de permettre au législateur de remédier à l'inconstitutionnalité constatée, l'abrogation des dispositions précitées prendra effet à compter du 1er janvier 2011 ; qu'afin de préserver l'effet utile de la présente décision à la solution des instances actuellement en cours, il appartient, d'une part, aux juridictions de surseoir à statuer jusqu'au 1er janvier 2011 dans les instances dont l'issue dépend de l'application des dispositions déclarées inconstitutionnelles et, d'autre part, au législateur de prévoir une application des nouvelles dispositions à ces instances en cours à la date de la présente décision,**

(...)