

N° 294160

Ministre de l'Economie, des Finances et
de l'Industrie c/M. et Mme Robert Planet

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies

Séance du 24 septembre 2008

Lecture du 27 octobre 2008

CONCLUSIONS

M. Emmanuel GLASER, Commissaire du Gouvernement

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 (non publié à la RJF), 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 œuvre 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'une seul moyen tiré de l'erreur de droit commise par la cour dans l'interprétation du 3^{ème} alinéa de l'article 168 du CGI.

1. 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 n° 86-1317 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 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 » (4 juin 1982, n° 22481, RJF 8-9/82 n° 743 ou 13 mai 1987, n° 45609, RJF 7/87 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 15 octobre 1980 n° 16603 : RJF 12/80 n° 934, conclusions Verny Dr. fisc. 52/80 c. 2660, GA 4^e éd. n° 51).

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, 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 14 avril 2005 n° 99-1817, min. c/Hakim Rezvan, RJF 11/05 n° 1149, conclusions G. Gimenez Dr. fisc. 40/05 c. 660). 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) 10 juillet 2006 n° 282090, 3^e s.-s., M. et Mme Hakim Rezvan : RJF 12/06 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 » (Inst. 20 avril 1988, 5 B-15-88 et Doc. Adm. 5 B 525 n° 1 et 3, 1^{er} août 2001).

Les travaux parlementaires de l'article 82 de la loi du 30 décembre 1986 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 débats, Sénat, séance du 6 décembre 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 débats Sénat, Séance du 6 décembre 2006 p. 5817).

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 un 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 justifié. « 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 (JO, AN, 20 janvier 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 ».

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 27 juillet 2006 n° 275554, Ruwayha : RJF 12/06 n° 1492 avec nos conclusions au BDCF 12/06 n° 143). 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.

PCMNC au rejet du pourvoi du ministre de l'Economie.