**Développements récents en matière d’imposition d’après la dépense**

par

Philippe Kenel, docteur en droit, Daniel Gatenby,

avocats à Lausanne et Genève, PYTHON

Introduction

L’imposition d’après la dépense, appelée également impôt à forfait, permet à un ressortissant étranger d’être imposé en Suisse non pas sur la base de ses revenus et de sa fortune, mais sur celle de ses dépenses. Pour pouvoir bénéficier de ce système, le contribuable doit ne pas avoir la nationalité suisse, être assujetti à titre illimité pour la première fois ou après une absence d’au moins dix ans de Suisse et ne pas exercer d’activité lucrative sur le territoire helvétique.

Ces dernières années ont été marquées par la stabilisation et la pérennisation de cette forme d’imposition sur le plan politique vu le rejet par le peuple suisse le 30 novembre 2014 d’une initiative tendant à la supprimer et au niveau juridique par sa réforme adoptée le 28 septembre 2012 par les Chambres fédérales. L’Administration fédérale des contributions (AFC) a édicté le 24 juillet 2018 la Circulaire n°44 intitulée « Imposition d’après la dépense en matière d’impôt fédéral direct » (Circulaire 44) qui remplace la Circulaire n°9 du 3 décembre 1993 (Circulaire 9). L’objet de cette contribution est de présenter les éléments principaux de cette nouvelle circulaire qui parachève l’édifice de la réforme de l’impôt à forfait.

Les grandes lignes de la réforme du 28 septembre 2012 peuvent être résumées de la manière suivante. Tout d’abord, les conditions légales pour être imposé à forfait doivent être remplies par les deux époux vivant en ménage commun ce qui exclut la possibilité pour l’un des deux conjoints d’avoir une activité lucrative en Suisse et pour un couple dont l’un des deux époux a la nationalité suisse de bénéficier de ce système d’imposition. En second lieu, les cantons ont l’obligation de fixer un minimum de dépense dans leur législation ce dernier étant établi à CHF 400'000.- concernant le calcul de l’impôt fédéral direct. Ensuite, le montant minimum des dépenses du contribuable ne doit plus correspondre au quintuple de la valeur locative du bien occupé par le forfaitaire, mais au septuple. Enfin, alors que sous l’ancien droit, le montant payé à titre d’impôt d’après la dépense couvrait à la fois l’impôt sur la fortune et celui sur le revenu, il appartient désormais aux cantons d’imposer, sous une forme qu’ils sont libres de déterminer, la fortune du contribuable. Il sied de souligner que ces nouvelles règles sont entrées en vigueur le 1er janvier 2016 pour les nouveaux arrivants, mais qu’elles s’appliqueront aux contribuables présents en Suisse avant cette date uniquement à partir du 1er janvier 2021.

Conditions pour bénéficier de l’imposition d’après la dépense

Bien que les articles 14 alinéa 2 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l’impôt fédéral direct (LIFD) et 6 alinéa 2 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l’harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) soient très clairs sur cette question, l’AFC insiste aux chiffres 2.1 et 2.2 de la Circulaire 44 sur le fait que les époux vivant en ménage commun doivent remplir l’un et l’autre l’ensemble des conditions mentionnées ci-dessus pour pouvoir bénéficier de l’imposition d’après la dépense. Elle précise expressément que dès le 1er janvier 2021, plus aucune exception à cette règle ne peut intervenir.

Une des questions les plus sensibles au niveau politique et des plus importantes sur le plan pratique est de savoir quelle est la portée exacte de l’exigence selon laquelle un forfaitaire ne doit pas exercer d’activité lucrative en Suisse. La Circulaire 44 précise ce qui suit à son chiffre 2.3 : « Exerce une activité lucrative qui exclut le droit à l’imposition d’après la dépense, la personne qui pratique en Suisse une profession principale ou accessoire de quelque genre que ce soit et en retire, en Suisse ou à l’étranger, des revenus. C’est en particulier le cas des artistes, des scientifiques, des inventeurs, des sportifs et des membres de conseils d’administration qui exercent *personnellement* une activité lucrative en Suisse ». En théorie, cela signifie qu’un forfaitaire ne peut pas exercer une activité lucrative sur sol helvétique ni en qualité de salarié d’une société suisse ou étrangère, ni comme indépendant. En revanche, il peut exercer toute activité à titre gratuit aussi bien en Suisse qu’à l’étranger, de même que toute activité lucrative à l’étranger soit en qualité de salarié, soit comme indépendant. De même, une personne imposée d’après la dépense a le droit d’investir en Suisse ou à l’étranger. Ces investissements peuvent être rémunérés, par exemple, sous forme d’intérêts, de dividendes ou de plus-values. Si l’investissement a lieu en Suisse le rôle du contribuable doit se limiter à celui d’investisseur et ne pas être en réalité une activité lucrative. La valeur des investissements helvétiques et des revenus qu’ils génèrent entrera en ligne de compte dans le cadre du calcul de contrôle dont nous parlerons ci-dessous. Une attention toute particulière doit être accordée à la possibilité pour un forfaitaire d’exercer une activité lucrative à l’étranger. En effet, certaines administrations fiscales cantonales se montrent plus strictes que la loi et que l’AFC et n’acceptent pas qu’un forfaitaire occupent des fonctions exécutives en qualité de salarié à l’étranger. Elles justifient leur position en considérant que, soit une partie de ses activités est exercée en Suisse, soit, si tel n’est pas le cas, le domicile suisse est fictif. Par ailleurs, en cas d’activité lucrative à l’étranger en qualité d’indépendant, les autorités se montrent également de plus en plus vigilantes sur le point de savoir si une partie d’entre elles n’est pas exercée sur le territoire helvétique et si le fait que le contribuable soit domicilié en Suisse n’y crée pas un établissement stable. Une question récurrente est celle de savoir si un forfaitaire peut être administrateur d’une société suisse. Si l’on se réfère au texte du chiffre 2.3 de la Circulaire 44 précité, l’AFC n’exclut pas cette possibilité à condition soit que le contribuable n’exerce personnellement aucune activité en Suisse, soit que l’activité ne soit pas exercée à titre lucratif. Il sied de souligner que certains cantons se montrent plus restrictifs.

Il est intéressant de relever que le contenu de la Circulaire 44 concernant la notion d’exercice d’une activité lucrative en Suisse est quasiment identique à celui figurant dans la Circulaire 9 qu’elle remplace. Une différence mérite néanmoins d’être relevée. Alors qu’en 1993, l’AFC précisait que par revenu il n’y avait lieu d’entendre des revenus provenant d’une activité lucrative dépendante ou indépendante, respectivement au sens des articles 17 et 18 LIFD, elle a abandonné cette précision en 2018. A notre sens, cela doit s’interpréter comme une volonté de l’AFC de couvrir toute sorte de revenu, comme par exemple des remboursements de frais.

Enfin, concernant l’exigence selon laquelle un contribuable qui souhaite bénéficier de l’imposition d’après la dépense doit prendre domicile en Suisse pour la première fois ou après une absence d’au moins dix ans, l’AFC considère qu’il existe une exception pour les personnes imposées d’après la dépense, qui quittent la Suisse et qui souhaitent y revenir. Ces dernières peuvent revenir en Suisse en y bénéficiant à nouveau du système de l’imposition d’après la dépense même sans avoir résidé dix ans à l’étranger.

Le calcul de contrôle

Trop de personnes ignorent que l’imposition d’après la dépense ne se limite pas au calcul de l’impôt sur ces dernières. En effet, une fois calculés l’impôt fédéral, cantonal et communal sur les dépenses du contribuable, il y a lieu de comparer, chaque année, ces montants avec ceux calculés sur les éléments suivants, seul le montant le plus élevé étant dû :

1. La fortune immobilière sise en Suisse et son rendement ;
2. Les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu’ils produisent ;
3. Les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, et les revenus qu’ils produisent ;
4. Les droits d’auteur, brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qu’ils produisent ;
5. Les retraites, les rentes et pensions de source suisse ;
6. Les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d’impôt étranger en application d’une convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse.

Dans sa nouvelle circulaire, l’AFC a précisé au chiffre 3.3.4 qu’entrent en ligne de compte au titre de « revenus des capitaux mobiliers placés en Suisse », les revenus du contribuable qui sont de source suisse. Pour déterminer si tel est le cas, est déterminant pour des droits de créance, le fait que le domicile ou le siège du débiteur se trouve en Suisse et, en cas de droits de participation, le fait que le lieu du siège de la société de capitaux ou de la société coopérative à laquelle participe le contribuable se situe en Suisse. Le lieu où sont conservés les droits de participation ou de créance ainsi que la devise dans laquelle ils sont libellés ne sont pas déterminants. Par exemple, la valeur d’une action Nestlé dont le siège est en Suisse ainsi que ses revenus entreront en considération dans le calcul de contrôle peu importe que le titre appartienne à un portefeuille géré par une banque se trouvant en Suisse ou à l’étranger.

Conclusion

Bien que la Circulaire 44 apporte un certain nombre de précisions, il y a lieu de constater que son contenu est relativement similaire à celui de la Circulaire 9. Par ailleurs, nous attirons l’attention du lecteur sur le fait qu’elle ne concerne que l’impôt fédéral direct. Par conséquent, les cantons disposent d’une certaine marge de manœuvre notamment concernant les impôts cantonaux et communaux.