

Imposition d'après la dépense et assistance administrative en matière fiscale

Philippe Kenel, docteur en droit, avocat, étude Python, Pully

Dans deux arrêts récents datant des 1^{er} février et 7 juin 2019, le Tribunal fédéral s'est penché sur la question de savoir si dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale un État requérant pouvait obtenir l'information selon laquelle une personne était imposée d'après la dépense en Suisse. À deux reprises, le Tribunal fédéral a considéré que tel était le cas dans la mesure où il s'agissait d'un renseignement vraisemblablement pertinent et que cela n'était pas contraire à la convention de double imposition. Bien que l'on soit en droit de se demander si les juges ont tranché définitivement cette question, ils se sont penchés sur la portée à donner à l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention de double imposition franco-suisse.

In zwei kürzlich ergangenen Urteilen vom 1. Februar und 7. Juni 2019 befasste sich das Bundesgericht mit der Frage, ob ein ausländischer Staat im Rahmen der Amtshilfe in Steuersachen auch Auskunft darüber verlangen kann, ob jemand in der Schweiz pauschalbesteuert wird. In beiden Fällen bejahte das Gericht diese Frage, sofern die verlangte Information glaubhaft relevant sei und sich daraus kein Verstoß gegen ein Doppelbesteuerungsabkommen ergebe. Dabei bleibt jedoch offen, ob diese Betrachtungsweise genereller Natur ist, da die Urteile sich mit der Tragweite von Art. 4 § 6 Bst. b des französisch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens befassten.

Table des matières

- I. Introduction**
- II. Quelques notions relatives à l'assistance administrative en matière fiscale**
- III. Imposition d'après la dépense et conventions de double imposition**
 - A. Introduction**
 - B. L'imposition modifiée d'après la dépense**
 - C. La Convention franco-suisse**
- IV. La notion de «renseignements vraisemblablement pertinents»**
- V. L'information selon laquelle une personne est imposée d'après la dépense peut-elle être transmise à l'État requérant ?**
 - A. Introduction**
 - B. Arrêt du Tribunal fédéral 2C_625/2018 du 1^{er} février 2019**
 - C. Arrêt du Tribunal fédéral 2C_764/2018 du 7 juin 2019**
- VI. Portée et critique de la jurisprudence du Tribunal fédéral**
- VII. Conclusion**



I. Introduction

Les 1^{er} février¹ et 7 juin 2019², le Tribunal fédéral a rendu deux arrêts dans lesquels il a jugé que, dans le cadre de deux demandes d'assistance administrative faites respectivement par la France et l'Espagne, l'Administration fédérale des contributions (AFC) pouvait transmettre, à certaines conditions, l'information selon laquelle une personne était imposée d'après la dépense en Suisse.

Pour être en mesure de comprendre ces décisions et d'en mesurer leur portée pratique, nous rappellerons tout d'abord quelques éléments concernant l'assistance administrative en matière fiscale (II) et évoquerons la problématique du statut des personnes imposées d'après la dépense en Suisse en rapport avec les conventions de double imposition notamment la Convention conclue le 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (Convention franco-suisse) (III).

Dans un second temps, nous étudierons la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la notion de «renseignements vraisemblablement pertinents» (IV) et présenterons la position de notre Haute Cour quant à la possibilité de transmettre à l'État requérant, dans le cadre d'une demande d'assistance administrative en matière fiscale, l'information selon laquelle une personne est imposée d'après la dépense (V).

Enfin, avant de conclure (VII), nous étudierons la portée et émettrons un certain nombre de critiques concernant la position adoptée par les juges dans leurs arrêts des 1^{er} février et 7 juin 2019 (VI).

II. Quelques notions relatives à l'assistance administrative en matière fiscale

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a accepté que la Suisse accorde l'assistance administrative à la demande en matière fiscale. En termes juridiques, cela signifie que le Conseil fédéral a accepté de reprendre le contenu de l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (Modèle de convention OCDE) dans les nouvelles conventions conclues avec des États étrangers et de modifier dans ce sens celles existantes avec les États qui en feraient la demande. Comme le prévoit son article 1^{er}, alinéa 1, la Loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF) règle l'exécution de l'assistance administrative, alors que les conditions de fond figurent dans les conventions internationales, notamment dans les conventions de double imposition. Le Tribunal fédéral a considéré que la LAAF était une loi d'exécution de ces dernières³.

Sans grande surprise, la France fut l'un des premiers pays à demander à la Suisse de modifier la convention de double imposition liant les deux États. Par conséquent, un avenant signé le 27 août 2009 et entré en vigueur le 4 novembre 2010 a modifié l'article 28 de la Convention franco-suisse afin de le rendre conforme au nouvel article 26 du Modèle de convention OCDE. Son paragraphe premier prévoit ce qui suit: «Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la

¹ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_625/2018 du 1^{er} février 2019.

² Arrêt du Tribunal fédéral 2C_764/2018 du 7 juin 2019.

³ ATF 143 II 136, 145.

législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2». Un Protocole du 27 juillet 2011 entré en vigueur le 24 août 2013 a introduit dans la Convention conclue le 26 avril 1966 entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (Convention hispano-suisse) un article 25 bis dont le paragraphe 1^{er} correspond à l'article 28, paragraphe 1 de la Convention franco-suisse.

III. Imposition d'après la dépense et conventions de double imposition

A. Introduction

Préalablement, il sied de rappeler qu'en principe une personne physique assujettie de manière illimitée en Suisse au sens des articles 3 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) est tenue de payer un impôt sur le revenu au niveau fédéral et cantonal ainsi qu'un impôt sur la fortune sur le plan cantonal. Cependant, les contribuables remplissant un certain nombre de conditions peuvent, selon les articles 14 LIFD et 6 LHID, payer, en lieu et place de ces impôts, un impôt sur la dépense, appelé également dans le langage courant impôt à forfait⁴. Les règles relatives à l'imposition d'après la dépense ont été modifiées le 28 septembre 2012. Une des modifications apportées par le législateur a été que, 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 (art. 6 al. 5 LHID). Par ailleurs, le législateur a prévu une application en deux temps des nouvelles règles. Les contribuables déjà imposés d'après la dépense au 31 décembre 2015 continueront à bénéficier des anciennes règles jusqu'au 31 décembre 2020, le nouveau droit leur étant applicable uniquement à partir du 1^{er} janvier 2021, alors que les personnes adoptant le système de l'impôt à forfait après le 1^{er} janvier 2016 se voient appliquer immédiatement les nouvelles dispositions (art. 205d LIFD et art. 78e LHID).

Pour être en droit d'être imposé d'après la dépense, le législateur a prévu aux articles 14, alinéa 1 LIFD et 6, alinéa 1 LHID que le contribuable ne doit pas avoir la nationalité suisse, doit être assujetti à titre illimité pour la première fois en Suisse ou après une absence d'au moins dix ans et ne pas exercer d'activité lucrative sur le sol helvétique.

Sous réserve d'un certain nombre de minimums prévus par le législateur, ce type de contribuables paie un impôt calculé sur la base de ses dépenses annuelles et de celles des personnes dont il a la charge effectuées en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie (art. 14 al. 3 LIFD et art. 6 al. 3 LHID). Par rapport à l'objet de la présente contribution deux remarques doivent être faites à propos de cette forme d'imposition. Tout d'abord, le montant des dépenses sur lequel sont calculés les impôts fédéraux et cantonaux remplaçant l'impôt sur le revenu ne doit pas être inférieur pour les contribuables chefs de ménage à sept fois (cinq fois sous l'ancien droit) le loyer annuel ou la valeur locative du logement du

⁴ Pour une étude de l'imposition d'après la dépense, cf. KENEL P., Délocalisation et investissement des personnes fortunées étrangères en Suisse et en Belgique, 3^e éd., Lausanne 2014; KENEL P., L'imposition d'après la dépense en Suisse, *Revue Générale du Contentieux Fiscal* 2018, pp. 489–507; CR LIFD-Jean-Frédéric Maraia, art. 14 LIFD, Bâle 2017.



contribuable (art. 14 al. 3 lit. b LIFD et art. 6 al. 3 lit. b LHID). En second lieu, une fois calculé l'impôt destiné à remplacer celui sur le revenu au niveau fédéral et les impôts cantonaux ayant pour vocation de remplacer aussi bien l'impôt sur le revenu que celui sur la fortune, il y a lieu de comparer, chaque année, ces montants avec ceux calculés sur un certain nombre d'éléments parmi lesquels figurent notamment la fortune immobilière sise en Suisse et son rendement, les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu'ils produisent ainsi que les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôt étranger en application d'une convention de double imposition conclue par la Suisse (art. 14 al. 3 lit. d LIFD et art. 6 al. 6 LHID). Une fois calculé l'impôt sur la base des dépenses et celui sur la base des éléments entrant en ligne de compte pour ce calcul, appelé calcul de contrôle, seul le plus élevé des deux est dû, les deux montants ne se cumulant pas. Comme le précise l'AFC au chiffre 5.1 de sa Circulaire N°44 du 24 juillet 2018 intitulée « Imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct », les personnes imposées d'après la dépense en Suisse peuvent, en principe, bénéficier des conventions de double imposition sans restriction particulière. Tel est notamment le cas des contribuables souhaitant bénéficier de la Convention hispano-suisse qui ne contient aucune restriction concernant ce type de contribuables. Cependant, il y a lieu de réserver, d'une part, les conventions conclues par la Suisse avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les États-Unis, l'Italie et la Norvège, et, d'autre part, selon l'interprétation que l'on en fait, celle liant la France à la Suisse. Il importe de souligner que le fait de pouvoir bénéficier de l'application d'une convention de double imposition permet non seulement de récupérer totalement ou partiellement des impôts à la source, ce qui pour une personne imposée d'après la dépense peut être d'une importance relative dans la mesure où ces montants entrent en considération dans la cadre du calcul de contrôle, mais surtout de profiter des règles conventionnelles concernant la détermination de la résidence fiscale du contribuable, qui sont parfois, comme c'est le cas pour la France, plus favorables que celles prévues par le droit interne.

B. L'imposition modifiée d'après la dépense

Un forfaitaire qui souhaite bénéficier d'une convention de double imposition conclue entre la Suisse et l'Allemagne⁵, l'Autriche⁶, la Belgique⁷, le Canada⁸, les États-Unis⁹, l'Italie¹⁰ et la Norvège¹¹ doit déclarer et être imposé en Suisse aussi bien au niveau fédéral que cantonal sur tous les revenus provenant de l'État concerné à condition que la convention attribue à la Suisse le pouvoir d'imposition. Ce système qualifié d'« imposition modifiée d'après la

⁵ Art. 4 par. 6 de la Convention conclue le 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

⁶ Art. 4 par. 4 de la Convention conclue le 30 janvier 1974 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

⁷ Art. 4 par. 4 de la Convention conclue le 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

⁸ Art. 4 par. 5 de la Convention conclue le 5 mai 1997 entre la Suisse et le Canada en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

⁹ Art. 4 par. 5 de la Convention conclue le 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu.

¹⁰ Art. 4 par. 5 lit. b de la Convention conclue le 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

¹¹ Art. 4 par. 4 de la Convention conclue le 7 septembre 1987 entre la Confédération suisse et le Royaume de Norvège en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

dépense» n'est pas pénalisant pour le contribuable si les revenus concernés ne sont pas trop importants. En effet, ces derniers sont traités de la même manière que ceux entrant en considération pour le calcul de contrôle (art. 14 al. 5 LIFD et art. 6 al. 7 LHID).

C. La Convention franco-suisse

Même si juridiquement parlant le texte de la Convention franco-suisse est, à notre avis, relativement clair, il donne lieu aujourd'hui à une certaine insécurité en raison, notamment, des interprétations différentes qu'en font les autorités fiscales ainsi que les tribunaux suisses et français¹². Cette situation qui n'a de loin pas été éclaircie par les arrêts du Tribunal fédéral que nous étudierons ci-dessous¹³ peut être résumée de la manière suivante.

En vertu de l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse, n'est pas considérée comme résident d'un État contractant au sens de la Convention «une personne physique qui n'est imposable dans cet État que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet État».

Bien que cette disposition ne visait absolument pas les personnes imposées d'après la dépense en Suisse et qu'elle ne leur était pas applicable, des entretiens ont eu lieu, selon une circulaire du 29 février 1968 adressée par l'AFC aux administrations cantonales des contributions, entre les administrations fiscales suisses et françaises dans le cadre d'une procédure amiable régie par l'article 27 de la Convention franco-suisse. Selon l'AFC, les administrations suisses et françaises ont convenu ce qui suit: «une personne assujettie à l'impôt à forfait en Suisse (art. 18 bis AIN et les dispositions semblables du droit cantonal) a la qualité de résident de Suisse au sens de l'article 4 de la convention a) si la base d'imposition fédérale, cantonale et communale est supérieure à cinq fois la valeur locative de l'habitation du contribuable ou à une fois et demie le prix de pension qu'il paie, et b) si la base d'imposition cantonale et communale ne s'écarte pas notablement de celle qui est déterminante pour l'impôt fédéral direct (IFD) ladite base cantonale et communale devant, en tout état de cause, être égale ou supérieure aux éléments du revenu du contribuable qui proviennent de Suisse et de France, pour les revenus de source française, lorsqu'ils sont privilégiés par la convention (notamment dividendes, intérêts, redevances de licences)»¹⁴. En pratique, cet accord a donné naissance à ce que l'on a appelé le «forfait majoré». En vertu de ce système, si le contribuable imposé d'après la dépense acceptait que le montant sur lequel il était imposé soit majoré de 30% environ, les autorités fiscales françaises et suisses considéraient qu'il était un résident fiscal suisse au sens de la Convention franco-suisse.

Cependant, alors que la règle relative au forfait majoré avait déjà disparu de la base BOFIP-Impôts lors de sa mise à jour du 12 septembre 2012, la Direction générale des finances publiques françaises a dénoncé unilatéralement le 26 décembre 2012 cet accord et a décidé que la Convention franco-suisse ne s'appliquerait plus aux personnes imposées d'après la dépense en Suisse à partir du 1^{er} janvier 2013 peu importe qu'elles paient ou non un forfait

¹² Cf. DAUCHEZ O., Article 4-6, b de la convention franco-suisse: dans quelles conditions les contribuables soumis en Suisse au régime du «forfait» sont-ils résidents au sens de cette convention?, *Revue de droit fiscal*, N°23, 6 juin 2013, pp. 1-5; KENEL P. et QUEYROUX J., La France peut-elle exclure unilatéralement du champ d'application de la Convention franco-suisse les personnes imposées d'après la dépense?, *not@lex*, 2013, pp. 80-89; OBERSON X. et CLERC G., Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR: l'incertitude grandit au regard de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral, *RDAF*, 2019, pp. 195-221.

¹³ Cf. ch. V et VI ci-dessous.

¹⁴ Ce texte a été repris, quasiment mot pour mot, par l'Administration fiscale française dans sa documentation de base 14 B-2211 §7 du 10 décembre 1972.



majoré. Il est piquant de lire que l'administration française fait part de la fin de la «tolérance de 1972»¹⁵ alors qu'en réalité, comme nous le verrons ci-dessous, c'est la Suisse et non pas la France qui avait fait une concession en acceptant le forfait majoré.

Selon la jurisprudence et la doctrine dont nous avons connaissance et notre pratique la situation en France et en Suisse peut être présentée de la manière suivante en distinguant l'avant et l'après 1^{er} janvier 2013. Comme nous l'avons mentionné ci-dessus, l'administration fiscale française a accepté jusqu'au 31 décembre 2012 qu'une personne imposée d'après la dépense en Suisse payant un forfait majoré de 30 %, tel que cela était pratiqué par les administrations cantonales suisses, pouvait bénéficier de la Convention franco-suisse. Il résulte cependant de deux arrêts rendus par la Cour d'appel de Reims le 4 décembre 2018¹⁶ et par la Cour administrative d'appel de Nancy le 11 avril 2019¹⁷ que les tribunaux français appliquent le forfait majoré pour la période allant jusqu'au 31 décembre 2012 de manière plus stricte que celle pratiquée par les administrations cantonales helvétiques et acceptée par l'administration fiscale française. En effet, les juges ont considéré dans les deux arrêts que les recourants ne pouvaient pas être considérés comme résidents suisses au sens de la Convention franco-suisse dans la mesure où ils n'avaient pas apporté la preuve que les deux conditions, notamment la seconde, prévues par la Circulaire de l'AFC du 29 février 1968 étaient satisfaites. En d'autres termes, cela revient à dire que jusqu'au 31 décembre 2012 ces tribunaux français considèrent que l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse tel qu'il était interprété par l'accord entre les administrations fiscales suisses et françaises prévoyait non pas un système de «forfait majoré», mais une sorte d'«imposition modifiée d'après la dépense majorée». En revanche, comme nous l'avons mentionné ci-dessus, à partir du 1^{er} janvier 2013, l'administration fiscale française considère que les personnes imposées d'après la dépense en Suisse ne peuvent tout simplement plus bénéficier de la Convention franco-suisse, forfait majoré ou non.

Du côté suisse, la position des administrations fiscales cantonales peut être résumée ainsi. Jusqu'au 31 décembre 2015, elles ont unanimement, peu importe la décision française du 26 décembre 2012, considéré qu'il y avait lieu de faire une distinction entre les forfaitaires au bénéfice d'un forfait majoré tel que pratiqué, soit une majoration d'environ 30 %, et les autres, seuls les premiers pouvant bénéficier de la Convention franco-suisse. Depuis le 1^{er} janvier 2016, certains cantons continuent à adopter cette position à l'égard de tous les forfaitaires. En revanche, un certain nombre d'administrations cantonales considère qu'il y a lieu de faire une distinction à partir de cette date entre les personnes imposées d'après la dépense qui sont au bénéfice des anciennes règles, soit celles qui étaient déjà imposées d'après la dépense au 1^{er} janvier 2016, à qui il y a lieu de continuer à appliquer la distinction entre forfait simple et forfait majoré, et les contribuables dont le statut est régi par le nouveau droit réformé du 28 septembre 2012 pour qui il faut considérer que la Convention franco-suisse s'applique sans qu'ils aient l'obligation de payer un forfait majoré. La position de ces cantons est motivée par le fait que, selon le nouveau droit, les cantons ont l'obligation d'imposer la fortune des personnes imposées d'après la dépense et que par conséquent ce type de contribuables n'entre plus dans le champ d'application de l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse.

¹⁵ BOI-INT-CVB-CHE-10-10, §70.

¹⁶ Arrêt du 4 décembre 2018 de la Cour d'appel de Reims (N°17/03068).

¹⁷ Arrêt du 11 avril 2019 de la Cour administrative d'appel de Nancy (N°17 NC03049).

Personnellement, pour des raisons développées dans d'autres contributions¹⁸, nous considérons en accord avec Xavier Oberson et Gregory Clerc¹⁹ que l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse ne s'applique pas aux personnes imposées d'après la dépense en Suisse aussi bien en application de la méthode d'interprétation littérale, téléologique qu'historique. Cela est d'autant plus vrai si l'on applique les dispositions réformées de l'imposition d'après la dépense dans la mesure où il appartient selon celles-ci aux cantons d'imposer, selon la méthode de leur choix, la fortune de ce type de contribuables. Cependant, contrairement à ce que laissent supposer ces deux auteurs, il n'y a pas lieu de faire une distinction entre les contribuables dont l'assiette repose sur la valeur locative du bien qu'ils occupent et les autres. En effet, par essence, comme cela résulte clairement des articles 14, alinéa 3 LFID et 6, alinéa 3 LHID, l'assiette imposable d'un contribuable imposé d'après la dépense est calculée en fonction de ses dépenses. Si l'administration fiscale l'impose sur la base du septuple de son loyer annuel ou de la valeur locative de son logement c'est uniquement parce que le montant de ses dépenses est inférieur à ce montant. Si le montant des dépenses avait été supérieur, c'est sur cette somme-là qu'il aurait été imposé. En d'autres termes, même si le montant retenu est celui du septuple du loyer annuel ou de la valeur locative le contribuable reste imposé sur la base de ses dépenses.

Dans ces circonstances, nous estimons que l'administration fédérale n'aurait pas dû au lendemain de la conclusion de la Convention franco-suisse entrer en matière sur le «forfait majoré». Ceci dit, cela étant fait, on peut sérieusement s'interroger sur la légalité de la résiliation unilatérale par la France de l'accord sur le forfait majoré tel qu'il résulte de la Circulaire de l'administration fédérale du 28 février 1968²⁰. Cependant, vu que, comme le relèvent à juste titre Xavier Oberson et Gregory Clerc la dénonciation par la France de l'accord «semble aujourd'hui avoir été acceptée par l'ensemble des milieux concernés»²¹, il y a lieu d'appliquer à partir du 1^{er} janvier 2013 uniquement, sans tenir compte de l'accord précité relatif au forfait majoré, l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse. En d'autres termes, en voulant faire un effet de manche afin d'effrayer les contribuables français imposés d'après la dépense en Suisse, le gouvernement français s'est tiré une balle dans le pied dans la mesure où ces derniers ont un statut plus avantageux en Suisse depuis que le forfait majoré n'existe plus dans la mesure où ils bénéficient de la Convention sans payer le forfait majoré.

Pour conclure, nous tenons à souligner l'importance pratique de cette problématique. En effet, autant les critères figurant à l'article 4B du Code Général des Impôts (CGI) pour déterminer si un contribuable doit être considéré comme un résident fiscal français sont défavorables à ce dernier, autant ceux figurant à l'article 4, paragraphe 2 de la Convention franco-suisse lui sont favorables. Selon l'article 4B CGI sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France les personnes suivantes: celles qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal (lit. a); celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire (lit. b); celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques (lit. c). En revanche, les critères pour trancher la question de la résidence fiscale prévue par l'article 4, paragraphe 2 de la Convention franco-suisse sont, en cascade, le foyer d'habitation permanent, soit le centre des intérêts vitaux par quoi il y a lieu d'entendre «le lieu avec

¹⁸ Cf. KENEL P. et QUEYROUX J., op. cit. et KENEL P., op. cit. pp. 77–83.

¹⁹ Cf. OBERSON X. et CLERC G., op. cit., pp. 208–212.

²⁰ OBERSON X. et CLERC G., op. cit., pp. 204–207.

²¹ OBERSON X. et CLERC G., op. cit., p. 207.



lequel les relations personnelles sont les plus étroites», le séjour habituel et la nationalité. Contrairement à l'article 4 CGI, la Convention franco-suisse ne prend pas en considération les liens économiques.

IV. La notion de «renseignements vraisemblablement pertinents»

Comme nous l'avons mentionné ci-dessus²², l'article 28, paragraphe 1 de la Convention franco-suisse et l'article 25 bis, paragraphe 1 de la Convention hispano-suisse stipulent que les États contractants échangent des «renseignements vraisemblablement pertinents». Il est précisé au paragraphe 2 du chiffre XI du protocole additionnel de la Convention franco-suisse que la référence aux «renseignements vraisemblablement pertinents» a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux États contractants «d'aller à la pêche aux renseignements» ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé». Il résulte de la jurisprudence du Tribunal fédéral, notamment d'un arrêt rendu le 24 septembre 2015²³ que la notion de «renseignements vraisemblablement pertinents» doit être interprétée de la manière suivante. Tout d'abord, la condition de la pertinence vraisemblable est réputée réalisée si, au moment où la demande est formulée, il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents peu importe qu'une fois fournie il s'avère que l'information demandée soit finalement non pertinente²⁴. En second lieu, l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'État requérant, le rôle de l'État requis étant limité à un contrôle de plausibilité. Le Tribunal fédéral estime que «l'État requis ne peut refuser de transmettre les informations que s'il apparaît avec certitude que celles-ci ne sont pas pertinentes pour l'État requérant»²⁵. Dans le même ordre d'idées, les juges estiment que l'État requis n'a pas à déterminer si l'état de fait décrit dans la requête correspond absolument à la réalité, mais doit examiner si les documents demandés se rapportent bien aux faits figurant dans la requête²⁶. Enfin, le Tribunal fédéral rappelle qu'en présence d'une convention internationale, il y a lieu de respecter les principes résultant de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités, notamment celui de la bonne foi. Il résulte notamment de ce principe qu'en ce qui concerne l'assistance administrative en matière fiscale, l'État requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'État requérant²⁷.

V. L'information selon laquelle une personne est imposée d'après la dépense peut-elle être transmise à l'État requérant?

A. Introduction

Le Tribunal fédéral a rendu deux arrêts importants au courant du premier semestre 2019 concernant la possibilité pour un État requérant d'obtenir de la part de la Suisse l'information selon laquelle un contribuable est imposé d'après la dépense. Ces deux arrêts rendus

²² Cf. ch. II ci-dessus.

²³ ATF 142 II 161; cf. également ATF 142 II 218 et ATF 143 II 185.

²⁴ ATF 142 II 161, 165.

²⁵ ATF 142 II 161, 166.

²⁶ ATF 142 II 161, 166.

²⁷ ATF 142 II 161, 167–168.

respectivement le 1^{er} février 2019²⁸ et le 7 juin 2019²⁹ se différencient notamment par le fait que dans le premier la France souhaitait obtenir cette information afin de déterminer la résidence fiscale de l'intéressé alors que dans le second l'Espagne avait en plus comme objectif de déterminer les revenus du contribuable.

Avant d'étudier cette jurisprudence, il sied de rappeler que les paragraphes 1^{ers} des articles 28 de la Convention franco-suisse et 25 bis de la Convention hispano-suisse précisent que l'État requis n'est tenu de transmettre des renseignements que dans la mesure où l'imposition que la législation interne de l'État requérant «prévoit n'est pas contraire à la Convention». Dans l'arrêt du 24 septembre 2015 précité le Tribunal fédéral a jugé que cette exigence ne s'opposait pas à ce que l'État requis transmette des informations à l'État requérant sans trancher la question du lieu de domicile du contribuable dans l'hypothèse où tous deux considèrent que l'intéressé est domicilié dans son État³⁰. Le Tribunal a considéré que «si l'État requérant fait valoir un critère d'assujettissement illimité à l'impôt que l'on retrouve dans la Convention (par exemple, parce qu'il soutient que le contribuable a son centre d'intérêts vitaux dans cet État), l'imposition qui en découle dans l'État requérant n'est pas en soi contraire à la Convention (cf. art. 4 par. 2 let. a MC OCDE), même si la Suisse considère aussi la personne visée comme un de ses contribuables. En d'autres termes, lorsqu'une demande porte sur un contribuable que les deux États contractants considèrent comme l'un de ses résidents fiscaux, le rôle de la Suisse en tant qu'État requis doit ainsi se limiter, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'État requérant recourt se trouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale»³¹. Dans les arrêts dont nous avons connaissance, l'État requérant invoquait notamment le fait que l'intéressé y possédait un foyer d'habitation ou y séjournait habituellement. Cependant, si l'on suit le raisonnement du Tribunal fédéral, il suffirait que l'intéressé ait la nationalité de l'État requérant dans la mesure où en principe, il s'agit d'un critère conventionnel comme c'est le cas à l'article 4, paragraphe 2, lettre c des conventions conclues entre la Suisse d'une part, et la France et l'Espagne d'autre part.

B. Arrêt du Tribunal fédéral 2C_625/2018 du 1^{er} février 2019

Cet arrêt du Tribunal fédéral porte sur une requête d'assistance administrative française concernant les années 2010 à 2013.

Après avoir rappelé la jurisprudence selon laquelle la détermination de la résidence fiscale au plan international est une question de fond qui n'a pas à être abordée par la Suisse en tant qu'État requis au stade de l'assistance administrative et qu'il appartient au contribuable visé par une demande d'assistance et qui conteste être assujéti à l'impôt dans l'État requérant de faire valoir ses arguments devant les autorités de cet État, le Tribunal fédéral s'est penché sur le problème de savoir si la transmission à l'État requérant du mode d'imposition en Suisse de l'intéressé était contraire ou non à l'article 28, paragraphe 1 de la Convention franco-suisse. Pour ce faire, les juges ont répondu à deux questions. D'une part, dans ce contexte, le mode d'imposition en Suisse de la personne visée par une demande d'assistance administrative internationale en vue de déterminer son éventuelle résidence fiscale dans

²⁸ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_625/2018 du 1^{er} février 2019.

²⁹ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_764/2018 du 7 juin 2019.

³⁰ ATF 142 II 161, 169.

³¹ ATF 142 II 161, 170–171.



l'État requérant est-il un élément «vraisemblablement pertinent»? En se montrant particulièrement désobligeants à l'égard des juges du Tribunal administratif fédéral en considérant que cet élément «a échappé à l'instance précédente» (consid. 2. 2. 3), les juges ont estimé qu'il y avait lieu de répondre positivement à cette question en raison de l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse. A l'appui de cette réponse, ils invoquent qu'«il ressort du texte de cette disposition qu'une personne imposée d'après une dépense calculée sur la base de la valeur locative de la propriété n'est pas considérée comme résidente au sens de l'article 4 CDI CH-FR» (consid. 2. 2. 3). En l'espèce, vu que l'autorité requérante cherche à clarifier la résidence fiscale de l'intéressé, le fait qu'il soit imposé d'après la dépense en Suisse constitue un «renseignement vraisemblablement pertinent». D'autre part, les juges se sont demandé si, comme l'exige l'article 28, paragraphe 1 de la Convention franco-suisse, ceci n'est pas contraire à la Convention. En se référant à la jurisprudence exposée ci-dessus³², le Tribunal fédéral a considéré que tel n'était pas le cas dans la mesure où, vu que l'intéressé avait une adresse en France jusqu'en 2012, cet État était en mesure d'invoquer l'existence d'un foyer d'habitation permanent sur son territoire et que par conséquent un des critères conventionnels de la Convention franco-suisse était rempli.

C. Arrêt du Tribunal fédéral 2C_764/2018 du 7 juin 2019

Dans cet arrêt, les juges ont considéré que l'autorité requérante espagnole cherchait non seulement à déterminer la résidence fiscale des intimés, mais aussi à identifier leurs revenus, potentiellement imposables en Espagne.

Cet arrêt est intéressant à un double titre. Tout d'abord, il permet de mieux comprendre la portée de l'arrêt du 1^{er} février 2019 étudié ci-dessus. En effet, les juges ont dans un premier temps précisé que cette jurisprudence n'était pas transposable au cas d'espèce dans la mesure où la Convention hispano-suisse ne contient pas une disposition équivalente à l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse. Par ailleurs, en précisant son arrêt du 1^{er} février 2019, le Tribunal fédéral semble être encore plus strict que ce qui paraissait résulter de cet arrêt. En effet, il considère que «cette disposition exclut qu'une personne puisse être reconnue comme résidente d'un État contractant si elle y est imposable d'après la dépense» (consid. 5. 2).

En second lieu, concernant le cas d'espèce, le Tribunal fédéral a estimé qu'«en communiquant l'information selon laquelle les intimés ont été imposés d'après la dépense, l'Administration fédérale a répondu à une question pertinente de l'autorité requérante visant à savoir sur quelles bases les intimés ont été imposés en Suisse. En indiquant qu'ils ont été imposés sur la base de leurs dépenses, l'Administration fédérale indique en effet qu'ils n'ont pas été imposés sur leurs revenus, ce qui est une information pertinente pour l'autorité requérante, qui cherche à vérifier si les intimés résidaient fiscalement en Suisse et s'ils y avaient une activité professionnelle» (consid. 6. 1. 2). De même, le Tribunal fédéral a considéré que l'information selon laquelle l'intéressé ne peut pas exercer une activité lucrative en Suisse du fait de son mode d'imposition est également une information vraisemblablement pertinente dans la mesure où elle indique que le contribuable n'a pas réalisé de revenus provenant d'une activité lucrative en Suisse. En revanche, il a jugé qu'«on ne voit pas en quoi le montant de la dépense retenue par les autorités fiscales suisses au titre d'assiette imposable constituerait un renseignement vraisemblablement pertinent» vu que

³² Cf. ch. IV ci-dessus.

cette information ne donne aucune indication quant aux revenus réalisés par les intéressés (consid. 6. 1. 2).

VI. Portée et critique de la jurisprudence du Tribunal fédéral

Les arrêts du Tribunal fédéral des 1^{er} février et 7 juin 2019 concernent à la fois la question de savoir si le fait qu'une personne est imposée d'après la dépense est une information qui peut être transmise à l'État requérant dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale et la portée de l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse.

Concernant la première question, il n'est pas aisé de tracer de manière précise les contours des principes résultant de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Il est cependant possible d'affirmer que selon notre Haute Cour le fait qu'une personne est imposée d'après la dépense peut être transmis soit parce que l'État requérant souhaite obtenir des informations concernant les revenus de l'intéressé, soit parce qu'il a besoin de cette information pour déterminer la résidence fiscale du contribuable. Dans le premier cas, la Suisse peut transmettre l'information selon laquelle une personne est imposée d'après la dépense, le fait que, par conséquent, elle n'est pas autorisée à exercer une activité lucrative en Suisse, mais non pas le montant des dépenses retenu par l'administration fiscale pour imposer le contribuable. Dans la seconde hypothèse, le mode d'imposition peut être transmis à condition néanmoins que l'État requérant démontre que l'un des critères conventionnels relatifs à la résidence fiscale est satisfait. Outre à la France, si l'on suit le Tribunal fédéral, l'application de cette jurisprudence devrait se limiter à l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les États-Unis, l'Italie et la Norvège, pays avec lesquels la Suisse a conclu une convention de double imposition prévoyant l'imposition modifiée d'après la dépense. Personnellement, outre la problématique de la Convention franco-suisse que nous traiterons ci-dessous, nous ne voyons pas d'objection à ce que l'information selon laquelle une personne est imposée d'après la dépense soit transmise à l'État requérant. Concernant les pays ayant conclu avec la Suisse une convention de double imposition prévoyant l'imposition modifiée d'après la dépense, il importe également de transmettre la liste des revenus provenant de l'État requérant déclarés et imposés en Suisse afin que celui-ci puisse trancher la question de l'application ou non de la convention de double imposition en vertu des principes mentionnés ci-dessus³³.

Concernant l'interprétation de l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse, nous ne pouvons que constater, avec tout le respect que nous avons pour le Tribunal fédéral, la légèreté avec laquelle il a traité cette question. On est en droit d'ailleurs de se demander en suivant Xavier Oberson et Gregory Clerc si les juges ont réellement tranché cette problématique dans la mesure où il s'agissait d'un arrêt traitant de l'assistance administrative et non pas directement de l'imposition d'après la dépense³⁴. En effet, il est incompréhensible que dans l'arrêt du 1^{er} février 2019 le Tribunal fédéral n'ait même pas pris en ligne de compte la problématique du forfait majoré alors que la requête française portait sur une période antérieure au 1^{er} janvier 2013. Si l'on devait considérer que le Tribunal fédéral s'est prononcé sur la question de l'interprétation de l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse, il y aurait lieu d'arriver à la conclusion que les juges helvétiques auraient une position plus stricte que celle exprimée par les Cours d'appel de Reims et de Nantes. Nous ne pouvons qu'espérer que le Tribunal fédéral aura l'occasion de se

³³ Cf. ch. III ci-dessus.

³⁴ OBERSON X. et CLERC G., op. cit., p. 219.



pencher prochainement de manière détaillée sur cette thématique. A notre avis, les questions à trancher sont les suivantes: la France était-elle en droit de résilier unilatéralement avec effet au 1^{er} janvier 2013 l'accord conclu avec la Suisse prévoyant le forfait majoré? Si tel est le cas, quelle est la portée de l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention de double imposition franco-suisse en distinguant le cas des contribuables soumis à l'ancien droit et à celui tel que réformé le 28 septembre 2012? Selon la réponse apportée à cette question, y a-t-il lieu de distinguer le cas des contribuables imposés sur la base de leur dépense de celui de ceux payant un impôt calculé sur la base du calcul de contrôle?

VII. Conclusion

Il résulte de ce qui précède que les arrêts rendus par le Tribunal fédéral concernant la possibilité pour la Suisse de transmettre à l'État requérant dans le cadre de l'assistance administrative en matière fiscale l'information selon laquelle une personne est imposée d'après la dépense a jeté encore plus de doutes, si cela était possible, sur le sens à donner à l'article 4, paragraphe 6, lettre b de la Convention franco-suisse. Lorsque l'occasion se présentera, il importe que le Tribunal fédéral s'attelle de manière sérieuse à cette question. Cela aura au moins le mérite de régler la question pour le passé. Concernant l'avenir, nous pensons qu'il serait opportun si des différences d'interprétation subsistaient entre les autorités ou les tribunaux français et suisses qu'à l'occasion d'une prochaine modification de la Convention franco-suisse l'article 4 soit modifié en prévoyant, par exemple, le système de l'imposition modifiée d'après la dépense.

En attendant que la situation soit clarifiée définitivement nous recommandons aux personnes imposées d'après la dépense ayant quitté la France, comme nous le faisons à nos clients dans cette situation depuis le 1^{er} janvier 2013, de satisfaire les conditions de résidence figurant à l'article 4 CGI afin d'éviter toute mauvaise surprise.

* * *