

2/16



Revue
de droit privé et fiscal
du patrimoine

Éditée par
le Centre de droit notarial
(*Faculté de droit de l'Université de Lausanne*)

Schulthess
ÉDITIONS ROMANDES



not@lex

Table des matières



Les nouvelles règles applicables à l'imposition d'après la dépense

p. 39

*Philippe Kenel, avocat, docteur en droit,
Étude Python, à Pully*



Le blocage du registre du commerce et sa validation

p. 55

*Stéphanie Fontanet, avocate, Genève
Nicolas Jeandin, avocat, Professeur à l'Université
de Genève*



Chronique de jurisprudence civile

p. 65

*Denis Pietet, professeur ordinaire à la Faculté de
droit, des sciences criminelles et d'administra-
tion publique de l'Université de Lausanne et
Matthieu Vernaz, assistant diplômé au Centre
de droit notarial de l'Université de Lausanne*

Les nouvelles règles applicables à l'imposition d'après la dépense

Philippe Kenel, avocat, docteur en droit, Étude Python, à Pully

L'imposition d'après la dépense permet à un ressortissant étranger, s'il remplit un certain nombre de conditions, d'être imposé en Suisse non pas sur la base de ses revenus et de sa fortune, mais sur celle de ses dépenses. Les dernières années ont été marquées par un certain nombre d'initiatives cantonales destinées à supprimer ou à durcir cette forme d'imposition, par une réforme des dispositions la régissant et par le rejet massif du peuple suisse, le 30 novembre 2014, de l'initiative «Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux)». Il en résulte qu'aujourd'hui, mise à part la question de l'application de la convention de double imposition conclue entre la Suisse et la France aux forfaitaires, l'impôt d'après la dépense est stabilisé et pérennisé aussi bien sur le plan politique que juridique.

Die sogenannte Pauschalbesteuerung erlaubt es ausländischen Staatsangehörigen unter bestimmten Voraussetzungen, in der Schweiz nicht aufgrund ihres Einkommens und Vermögens, sondern auf der Basis ihrer Ausgaben besteuert zu werden. Die letzten Jahre waren gezeichnet durch diverse Versuche, diese Besteuerungsart abzuschaffen oder zu erschweren. Dazu gehörten Initiativen auf kantonaler Ebene mit dem Ziel einer Reform der zugrunde liegenden Bestimmungen und schliesslich die massive Verwerfung, am 30. November 2014, der Initiative «Schluss mit den Steuerprivilegien für Millionäre (Abschaffung der Pauschalbesteuerung)». Daraus ergibt sich, dass die Besteuerung nach dem Aufwand – abgesehen von der Frage nach der Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich auf Pauschalbesteuerte – heute in politischer sowie in rechtlicher Hinsicht als gefestigt bezeichnet werden darf.

Table des matières

- I. Introduction**
- II. Les sources légales applicables**
- III. Historique**
- IV. Conditions à remplir par le contribuable pour avoir le droit d'être imposé d'après la dépense**
- V. Calcul de l'impôt dû par un contribuable imposé d'après la dépense**
 - A. Introduction**
 - B. Le calcul des dépenses du contribuable**
 - C. Les seuils minimums**
 - D. Les seuils minimums applicables aux ressortissants d'États tiers**
 - E. L'imposition de la fortune**
 - F. Le calcul de contrôle**
 - G. Le calcul de l'impôt**
- VI. Imposition d'après la dépense et conventions internationales**
 - A. Introduction**
 - B. Le forfait majoré**
 - C. Le forfait modifié**
- VII. Conclusion**



I. Introduction

L'imposition d'après la dépense, appelée également impôt à forfait, permet à un ressortissant étranger, s'il satisfait un certain nombre de conditions, d'être imposé en Suisse non pas sur la base de ses revenus et de sa fortune, mais sur celle de ses dépenses¹.

L'objet de cette contribution est d'exposer les règles applicables à cet impôt, notamment celles résultant de la réforme votée par les chambres fédérales le 28 septembre 2012. Pour ce faire, après avoir rappelé les sources légales applicables (II) et fait un bref historique des différents écueils auxquels a dû faire face l'impôt d'après la dépense au cours de ces dernières années (III), nous présenterons les conditions qu'un contribuable doit remplir pour pouvoir en bénéficier (IV), la manière dont le montant de l'impôt dû par un forfaitaire est calculé (V) et, avant de conclure (VII), les règles figurant dans les conventions de double imposition signées par la Suisse applicables à cette forme d'imposition (VI).

II. Les sources légales applicables

Sur le plan fédéral, les bases légales sont les articles 14 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et 6 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) tels qu'ils ont été modifiés par la Loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'imposition d'après la dépense ainsi que l'Ordonnance du Conseil fédéral du 20 février 2013 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct (OID).

Les nouvelles dispositions contenues dans la loi fédérale du 28 septembre 2012 concernant la LHID sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2014 et celles ayant trait à la LIFD le 1^{er} janvier 2016.

Le législateur a fixé aux cantons qui prévoient l'imposition d'après la dépense un délai au 31 décembre 2015 pour adapter leur législation; ce délai dépassé, l'article 6 LHID est directement applicable si le droit cantonal s'en écarte (art. 72 q al. 1 et 2 LHID)². Par ailleurs, il a accordé un délai transitoire aux contribuables déjà imposés d'après la dépense au 31 décembre 2015. En effet, ces derniers continuent à bénéficier des anciennes règles jusqu'au 31 décembre 2020. Le nouveau droit leur sera applicable uniquement à partir du 1^{er} janvier 2021 (art. 205 d LIFD et art. 78 e LHID). Par conséquent, à notre avis, si une personne déjà imposée d'après la dépense au 31 janvier 2015, déménage, soit dans le même,

¹ Cf. de manière générale, KENEL P., *Délocalisation et investissements des personnes fortunées étrangères en Suisse et en Belgique*, 3^e éd, Lausanne 2014 et www.impotdapresladepense.ch.

² Le lecteur trouvera ci-dessous la liste des principales dispositions légales applicables dans les cantons romands. Canton de Berne: art. 16 de la Loi du 21 mai 2000 sur les impôts (LI) et Ordonnance du Conseil-exécutif du 18 octobre 2000 sur l'imposition d'après la dépense (OID). Canton de Fribourg: art. 14 de la Loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) et Arrêté du Conseil d'État du 20 mars 2001 sur l'imposition d'après la dépense. Canton de Genève: art. 14 de la Loi du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) et art. 2 à 6 et 28 du Règlement du Conseil d'État du 13 janvier 2010 d'application de la Loi sur l'imposition des personnes physiques (RIPP). Canton du Jura: art. 54 de la Loi d'impôt du 26 mai 1988 (LI) et Ordonnance du Gouvernement du 15 décembre 2015 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt d'État (OID). Canton de Neuchâtel: art. 16 et 17 de la Loi du 21 mars 2000 sur les contributions directes (LCdir) et art. 5 à 11 du Règlement général du Conseil d'État du 1^{er} novembre 2000 d'application de la Loi sur les contributions directes (RELCdir). Canton du Valais: art. 11 de la Loi fiscale du 10 mars 1976 et l'Arrêté du Conseil d'État du 30 septembre 1992 relatif à l'impôt à forfait. Le délai référendaire à l'encontre de la révision de l'art. 11 de la Loi fiscale arrivant à échéance le 7 juillet 2016, l'Arrêté du Conseil d'État du 30 septembre 1992 n'a pas encore été modifié. Canton de Vaud: art. 15 de la Loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) et Règlement du Conseil d'État du 8 janvier 2001 relatif à l'imposition d'après la dépense prévue par l'art. 15 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (RIL).

soit dans un autre canton, le seuil minimum calculé sur son loyer ou la valeur locative de son logement doit se faire selon les règles de l'ancien droit jusqu'au 31 décembre 2020.

Nous attirons l'attention du lecteur sur le fait que, dans le canton de Vaud, le Conseil d'État a prévu à l'article 6 a al. 1 RILI que pour les personnes imposées d'après la dépense avant le 1^{er} janvier 2016, «la dépense imposable minimum sera adaptée par paliers dès la période fiscale 2016; pour cette période, elle ne saurait cependant être inférieure à CHF 250 000.– pour le contribuable célibataire, veuf, divorcé, ou imposé séparément et CHF 300 000.– pour les époux vivant en ménage commun».

Enfin, l'Administration fédérale des contributions (AFC) avait édicté le 3 décembre 1993 la Circulaire n° 9 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct (Circulaire n° 9) précisant un certain nombre de points. Bien que ce texte soit basé sur l'article 14 LIFD non modifié, il reste mutadis mutandis en vigueur. L'AFC prépare une nouvelle circulaire qui le remplacera et qui devrait être publiée soit à la fin de l'année 2016, soit au début de l'an 2017. Nous nous permettrons dans le cadre de cette contribution de mentionner les points qui, à notre avis, devraient être précisés par l'AFC dans ce nouveau texte.

III. Historique

L'impôt d'après la dépense trouve son origine en 1862 dans le canton de Vaud. Introduit à Genève en 1928, il existe sur le plan fédéral depuis 1934.

Durant de nombreuses années, cette forme d'imposition fut régie par l'article 1^{er} du Concordat du 10 décembre 1948 entre les cantons et la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux et n'existait pas dans tous les cantons.

Depuis le 14 décembre 1990, comme nous l'avons vu ci-dessus, l'impôt à forfait est régi, concernant l'impôt fédéral direct, par l'article 14 LIFD et, sur le plan cantonal, par l'article 6 LHID ainsi que par les différentes législations cantonales.

L'impôt d'après la dépense a connu une époque de turbulences qui a débuté le 8 février 2009, date à laquelle les Zurichois ont décidé lors d'une votation populaire, avec une majorité de 52,9% des voix, de supprimer cette forme d'imposition dans leur canton à partir du 1^{er} janvier 2010. Cette décision populaire a eu trois conséquences.

Tout d'abord, des initiatives tendant à supprimer l'impôt à forfait ou à en durcir les conditions ont été soumises au peuple ou au parlement dans d'autres cantons. Alors que les cantons d'Appenzell Rhodes-Extérieures, Bâle-Campagne, Bâle-Ville et Schaffhouse ont suivi l'exemple zurichois en supprimant cette forme d'imposition, les autres cantons où la question a été posée ont soit voté pour le statu quo, soit décidé de maintenir le système tout en le rendant plus onéreux³.

Les citoyens de deux cantons romands ont été appelés à voter sur cette question. Le 23 septembre 2012, les Bernois se sont prononcés contre une initiative ayant pour objet la suppression de l'impôt d'après la dépense et ont accepté un contre-projet prévoyant un montant minimum de dépense de CHF 400 000.– par des majorités, respectivement, de 66,5% et 52,9% des voix. Par ailleurs, les Genevois ont rejeté le 30 novembre 2014 par 68,41% des voix une initiative populaire cantonale intitulée « Pas de cadeaux aux millionnaires : initiative pour la suppression des forfaits fiscaux » et ont également, par une majorité de 56,66% des voix, rejeté un contre-projet qui prévoyait de fixer le montant minimum des dépenses sur lequel est imposé le forfaitaire à CHF 600 000.– et de majorer le montant des dépenses

³ Pour une présentation des initiatives cantonales, cf. KENEL P., *op. cit.*, pp. 96 à 103 et www.impotdapreslade-pense.ch.



du contribuable de 10% pour satisfaire les nouvelles exigences fédérales en matière d'impôt sur la fortune que nous présenterons ci-dessous. Pour être complet, il y a encore lieu de préciser que dans le canton de Vaud, le POP avait lancé une initiative en 2010 dont l'objectif était de supprimer l'impôt à forfait, mais que les initiants ne sont pas parvenus à récolter les 12 000 signatures requises.

En second lieu, lancée à l'origine par La Gauche, cette dernière ainsi que le Parti socialiste suisse, l'Union syndicale suisse et Unia ont déposé le 19 octobre 2012 une initiative intitulée «Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux)» qui avait pour objectif d'interdire, de manière générale, tous les «privilèges fiscaux» accordés aux personnes physiques et, plus particulièrement, d'abolir l'impôt d'après la dépense. Respectueux du fédéralisme, raisonnables et conscients des retombées fiscales et économiques de cette forme d'imposition, les Suisses, ainsi que 25 cantons sur 26, seul Schaffhouse faisant exception, ont rejeté cette initiative par 59,2% des voix le 30 novembre 2014⁴. Alors que la campagne avait eu comme effet de déstabiliser le système, la décision très claire du peuple suisse a eu comme conséquence de le pérenniser et de l'inscrire dans la pierre dure.

Enfin, afin notamment de renforcer le camp des opposants à l'initiative populaire fédérale précitée, les parlementaires ont, par la Loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'imposition d'après la dépense, réformé cet impôt en modifiant les articles 14 LIFD et 6 LHID. Bien que nous reviendrons plus en détails ci-dessous sur les modifications apportées par cette loi, les principales réformes peuvent être résumées de la manière suivante: les conditions légales pour être imposés 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 époux a la nationalité suisse de bénéficier de ce système d'imposition; les cantons ont l'obligation de fixer un minimum de dépenses dans leur législation ce dernier étant fixé à CHF 400 000.– concernant le calcul de l'impôt fédéral direct; 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; 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.

IV. Conditions à remplir par le contribuable pour avoir le droit d'être imposé d'après la dépense

Le contribuable qui souhaite être imposé d'après la dépense doit remplir les conditions figurant aux articles 14 LIFD et 6 LHID tels qu'ils ont été modifiés par la Loi du 28 septembre 2012 sur l'imposition d'après la dépense⁵.

Avant d'étudier ces exigences, trois remarques doivent être faites à titre préalable. Tout d'abord, il résulte clairement du texte de l'article 6 al. 1 LHID que les cantons n'ont pas l'obligation de prévoir l'imposition d'après la dépense⁶. En revanche, s'ils font usage de cette possibilité, ils doivent respecter les conditions figurant dans la LHID. En second lieu,

⁴ Pour une présentation détaillée de l'initiative populaire fédérale «Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux)», cf. KENEL P., *op. cit.*, pp. 103 à 119 et www.impotdapresladepense.ch.

⁵ Pour une étude des conditions qui devaient être remplies pour être en droit de bénéficier de l'impôt d'après la dépense avant la modification des art. 14 LIFD et 6 LHID, cf. KENEL P., *op. cit.*, pp. 65 à 69.

⁶ Comme nous l'avons indiqué ci-dessus, à ce jour, tous les cantons prévoient l'imposition d'après la dépense à l'exception d'Appenzell Rhodes-Extérieures, Bâle-Campagne, Bâle-Ville, Schaffhouse et Zurich.

si un contribuable est domicilié dans un canton connaissant l'impôt à forfait, il a le droit d'en bénéficier dès lors qu'il satisfait aux exigences figurant aux articles 14 al. 1 LIFD et 6 al. 1 LHID. Enfin, le législateur a prévu expressément que ces conditions doivent être remplies par les deux époux vivant en ménage commun (art. 14 al. 2 LIFD et art. 6 al. 2 LHID).

Pour être en droit d'être imposé d'après la dépense, le contribuable doit satisfaire aux exigences suivantes:

a) *Ne pas avoir la nationalité suisse*

Seuls les contribuables n'ayant pas la nationalité suisse peuvent revêtir la qualité de forfaitaire (art. 14 al. 1 lit. a LIFD et art. 6 al. 1 lit. a LHID). Cette règle exclut du cercle des bénéficiaires potentiels les Suisses, les ressortissants étrangers au forfait qui acquièrent la nationalité suisse et les binationaux ayant à la fois la nationalité helvétique et une nationalité étrangère. La situation des Suisses et des couples dont l'un est ressortissant helvétique et l'autre a une nationalité étrangère a été modifiée suite à l'introduction des réformes adoptées par le législateur le 28 septembre 2012. En effet, sous l'ancien droit, les Suisses qui satisfaisaient les autres conditions légales pouvaient bénéficier de l'imposition d'après la dépense jusqu'à la fin de la période fiscale en cours lors de leur arrivée en Suisse. Vu que pratiquement aucun contribuable ne faisait usage de cette possibilité, elle a été supprimée. La question des couples mixtes revêt une plus grande importance pratique. A l'époque, la question n'étant pas réglée par la législation, l'AFC admettait que lorsqu'un seul des époux avait la nationalité helvétique, les deux conjoints avaient droit à l'imposition d'après la dépense.⁷ En introduisant l'alinéa 2 des articles 14 LIFD et 6 LHID qui stipule que les époux vivant en ménage commun doivent remplir l'un et l'autre les conditions pour pouvoir bénéficier de l'imposition à forfait, le législateur a expressément précisé que cette nouvelle disposition excluait cette possibilité⁸. Deux points mériteraient d'être précisés dans la circulaire que prépare l'AFC. D'une part, dans l'hypothèse d'un couple dont l'un est suisse et l'autre étranger ayant des domiciles séparés, soit en ou soit hors de Suisse, le membre du couple de nationalité étrangère peut, à notre avis, être imposé d'après la dépense. En effet, l'alinéa 2 des dispositions précitées précise expressément que «seuls les époux vivant en ménage commun» doivent tous deux satisfaire les conditions figurant aux articles 14 LIFD et 6 LHID. D'autre part, un couple dont les deux conjoints sont de nationalité étrangère et dont un enfant mineur acquiert la nationalité suisse ne perd pas le droit, à notre avis, d'être imposé d'après la dépense.

b) *Être assujetti à titre illimité pour la première fois en Suisse ou après une absence d'au moins dix ans*

Cette règle figurant aux articles 14 al. 1 lit. b LIFD et 6 al. 1 lit. b LHID comporte une double exigence.

(i) Le contribuable doit être assujetti à titre illimité en Suisse. En vertu des articles 3 al. 1 à 3 LIFD et 3 al. 1 et 2 LHID, une personne est assujettie de manière illimitée en Suisse, soit si elle y séjourne, soit si elle est y domiciliée. Concernant la première hypothèse, si une personne n'exerce pas d'activité lucrative, elle est considérée comme séjournant en Suisse au regard du droit fiscal, lorsque, sans interruption notable, elle y

⁷ Circulaire n° 9. ch. 1.1.

⁸ Message du Conseil fédéral du 29 juin 2011 relatif à la Loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense du 29 juin 2011, FF 2011, p. 5618.



réside au moins pendant nonante jours. Par ailleurs, une personne a son domicile en Suisse selon le droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement. En pratique, seuls les ressortissants étrangers domiciliés en Suisse qui en font la demande peuvent bénéficier de l'imposition d'après la dépense. En d'autres termes, le cas d'un ressortissant étranger qui serait imposé à forfait en Suisse parce qu'il y réside au moins pendant nonante jours sans interruption notable est tout à fait théorique.

Un certain nombre de questions ayant trait à l'exigence d'être imposé à titre illimité en Suisse mérite d'être abordé.

Tout d'abord, la prise de domicile en Suisse par un ressortissant étranger nécessite l'octroi d'une autorisation de séjour. Si cette exigence est une simple formalité pour les ressortissants européens (personnes ayant la nationalité d'un État membre de l'Union européenne ou de l'Association européenne de libre-échange) qui bénéficient de l'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP), elle revêt un caractère beaucoup plus complexe pour les ressortissants d'États tiers. En effet, deux possibilités s'offrent à un non Européen pour obtenir une autorisation de séjour. S'il remplit un certain nombre de conditions figurant aux articles 28 de la Loi fédérale du 16 décembre 2005 sur les étrangers (LEtr) et 25 de l'Ordonnance du Conseil fédéral du 24 octobre 2007 relative à l'admission, au séjour et à l'exercice d'une activité lucrative (OASA), dont le fait, notamment, d'être âgé de plus de 55 ans et d'avoir des liens personnels particuliers avec la Suisse, il peut solliciter une autorisation de séjour pour rentier. Nous attirons cependant l'attention du lecteur sur le fait que le Secrétariat d'État aux migrations (SEM) est très strict dans l'interprétation de la notion de « liens personnels particuliers avec la Suisse »⁹. Si tel n'est pas le cas, il peut solliciter un titre de séjour en invoquant le fait qu'un tel document doit lui être octroyé en raison d'« intérêts publics majeurs » (art. 30 al. 1 lit. b LEtr et art. 32 OASA). A titre d'exemple d'« intérêts publics majeurs », le Conseil fédéral cite dans son ordonnance des « intérêts culturels importants » ou des « intérêts cantonaux majeurs en matière de fiscalité » (art. 32 al. 1 lit. a et c OASA). Comme nous le verrons ci-dessous, les administrations fiscales cantonales appliquent des minimums de dépenses différents, voire majorent le montant des dépenses, dans ce dernier cas. Concernant la notion d'« intérêts culturels importants », les autorités fédérales admettaient suite à l'entrée en vigueur de la LEtr et de l'OASA le 1^{er} janvier 2008 que le fait pour un ressortissant étranger non européen de verser une somme d'environ CHF 1 million à une institution culturelle suisse permettait d'obtenir une autorisation de séjour sur la base de l'article 32 al. 1 lit. a OASA si les autorités cantonales prévisaient favorablement le dossier. Or, elles ont abandonné cette pratique il y a quelques années en considérant que seul le ressortissant étranger revêtant lui-même des qualités culturelles pouvait obtenir une autorisation de séjour sur cette base. En d'autres termes, un artiste connu peut s'en prévaloir, mais non plus une personne fortunée qui fait une donation de CHF 1 million à un festival de musique. Nous déplorons cette manière de voir du SEM à un double titre. Non seulement, il est très difficile de déterminer à partir de quel moment un artiste est suffisamment connu ou célèbre pour revêtir un intérêt culturel important, mais à l'heure où il est de plus en plus difficile pour des projets culturels d'obtenir des subventions publiques ou du sponsoring d'entreprises, il est regrettable de priver les institutions cultu-

⁹ Cf. Directives et commentaires – Domaine des étrangers (Directives LEtr) du SEM, ch. 5.3 ainsi que la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral citée.

relles de ce soutien financier. Nous souhaitons vivement que les milieux concernés se mobilisent et sollicitent que le SEM revienne à son ancienne pratique.

En second lieu, une des questions récurrentes qui se pose, aussi bien en pratique que sur le plan politique, est de savoir combien de jours un forfaitaire doit passer en Suisse pour que son statut ne soit pas remis en cause¹⁰. Pour répondre à cette question, il y a lieu d'analyser les règles relatives aux autorisations de séjour ainsi que celles figurant dans le droit fiscal suisse et international. A titre préalable, il importe de souligner qu'un contribuable qui ne passerait pas suffisamment de temps en Suisse risque de toute manière d'être requalifié dans le pays où il vit en réalité sans y payer d'impôts. Par conséquent, l'idée selon laquelle un contribuable pourrait choisir librement l'État dans lequel il souhaite payer des impôts peu importe celui dans lequel il vit ne résiste pas à l'analyse et à l'expérience pratique.

Concernant les conditions auxquelles prend fin une autorisation de séjour, il faut distinguer les règles applicables aux Européens et celles concernant les ressortissants d'États tiers. Concernant les premiers cités, l'article 24 par. 6 de l'Annexe I de l'ALCP n'exige pas que le titulaire d'une autorisation de séjour passe un certain nombre de jours en Suisse. En revanche, il stipule que le titulaire d'une autorisation de séjour perd son titre s'il passe plus de six mois consécutifs à l'étranger sans revenir en Suisse. Les conditions sont plus strictes concernant les non-Européens. En effet, le SEM exige que ces derniers, peu importe qu'ils aient obtenu leur autorisation de séjour en qualité de rentier ou en invoquant l'existence d'intérêts publics majeurs, doivent respecter deux règles pour la conserver. D'une part, ils doivent transférer en Suisse le centre de leurs intérêts et passer, en principe, sur le sol helvétique la majeure partie de leur temps¹¹. D'autre part, l'autorisation de séjour prend fin si son titulaire quitte la Suisse pendant plus de six mois consécutifs (art. 61 al. 2 LEtr). Le Conseil fédéral a précisé à l'article 79 al. 1 OASA que le délai de six mois n'est pas interrompu en cas de séjour temporaire en Suisse à des fins de visite, de tourisme ou d'affaires.

Étudiée sous l'angle du droit fiscal, cette question doit être examinée sous l'angle du droit interne suisse et du droit international. Comme nous l'avons présenté ci-dessus, pour être en droit de payer l'impôt d'après la dépense, aussi bien la LIFD que la LHID exigent que le contribuable soit imposé de manière illimitée en Suisse ce qui implique sur le plan pratique, qu'il y soit domicilié. Par conséquent, une personne qui ne peut pas prouver qu'elle réside en Suisse avec l'intention de s'y établir durablement ne peut pas bénéficier d'une imposition forfaitaire. D'ailleurs, l'AFC stipule expressément au chiffre 1.1 de la Circulaire n° 9 que «la création d'un domicile fictif en Suisse exclut l'imposition d'après la dépense. Il n'est pas admissible non plus d'acquiescer volontairement un impôt d'après la dépense sans que les conditions nécessaires ne soient réalisées». Nous pensons qu'il est important, notamment pour des questions politiques, que l'AFC réaffirme ce principe dans sa nouvelle circulaire. Concernant le droit fiscal international, il y a lieu de se référer aux différentes conventions de double imposition dont certaines, comme nous le verrons ci-dessous, prévoient des règles particulières pour les personnes imposées d'après la dépense.

Nous attirons l'attention du lecteur sur le fait qu'un forfaitaire ayant acquis un ou des biens immobiliers en Suisse doit respecter les règles figurant dans la Loi fédérale du

¹⁰ Pour une analyse détaillée de cette question, cf. KENEL P., Les exigences légales relatives à la durée du séjour en Suisse d'un ressortissant étranger imposé d'après la dépense, not@lex, 2010, pp. 26 à 32.

¹¹ Directives LEtr, ch. 3.3.4, 5.3 et 5.5.1.



16 décembre 1983 sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger et la Loi fédérale du 20 mars 2015 sur les résidences secondaires.

- (ii) Le législateur exige également que le contribuable satisfasse la condition d'être assujéti de manière illimitée en Suisse soit pour la première fois, soit après une absence d'au moins dix ans. L'un des buts de cette condition est d'éviter qu'une personne domiciliée en Suisse et qui y exerce une activité lucrative puisse bénéficier, au moment où elle cesse cette dernière, de l'imposition d'après la dépense. À notre avis, il serait opportun que l'AFC précise trois points dans sa nouvelle circulaire. D'une part, vu le texte clair des articles 14 al. 1 lit. b, LIFD et 6 al. 1 lit. b, le fait qu'une personne ait exercé une activité lucrative en Suisse sans y être imposée de manière illimitée ne l'empêche pas d'être imposée à forfait. D'autre part, nous pensons qu'il est excessif de refuser l'imposition d'après la dépense à une personne qui imposée de cette manière quitte la Suisse et souhaite y revenir pour bénéficier de la même forme d'imposition sans avoir passé plus de dix ans à l'étranger. Enfin, dans son message, le Conseil fédéral a précisé que la pratique selon laquelle un ressortissant étranger qui remplit les conditions pour être imposé d'après la dépense peut choisir à chaque période fiscale entre cette forme d'imposition et la taxation ordinaire est maintenue¹². En réalité, les pratiques cantonales en la matière divergent. À notre avis, l'AFC devrait prévoir les règles suivantes: un contribuable imposé selon le système ordinaire peut passer à l'impôt d'après la dépense s'il satisfait les exigences figurant aux articles 14 LIFD et 6 LHID même si ce changement n'a pas été annoncé lors de son arrivée en Suisse; de manière générale, sauf cas particuliers, il est possible de faire uniquement un aller et retour entre les deux systèmes d'imposition; les contribuables arrivés comme mineurs avec leurs parents imposés d'après la dépense peuvent l'être au rôle ordinaire, puis repasser à l'impôt à forfait quelques années plus tard.

c) *Absence d'activité lucrative*

L'exigence figurant aux articles 14 al. 1 lit. c LIFD et 6 al. 1 lit. c LHID selon laquelle un forfaitaire ne peut pas exercer d'activité lucrative en Suisse est la pierre angulaire du système. D'un côté, elle est pénalisante pour le contribuable et rend la Suisse moins attractive dans la mesure où certains États, tel le Royaume-Uni, offrent des systèmes fiscaux avantageux aux personnes fortunées tout en les autorisant à travailler sur leur territoire. Cependant, d'un autre côté, elle justifie aux yeux de la population helvétique la différence de traitement entre les forfaitaires et les Suisses fortunés qui, bien que n'exerçant pas d'activité lucrative en Suisse, ne peuvent pas bénéficier de l'imposition d'après la dépense.

Selon l'AFC, «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 au sens de l'article 17 ou 18 LIFD»¹³.

En pratique, 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, un contribuable imposé d'après la dépense 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. Cependant, ce dernier principe mérite

¹² Message du Conseil fédéral du 29 juin 2011 relatif à la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense, FF 2011, p. 5618.

¹³ Circulaire n° 9, ch. 1.3.2.

trois précisions. Tout d'abord, même si en théorie un forfaitaire peut exercer une activité lucrative à l'étranger pour le compte d'une société suisse¹⁴, nous déconseillons cette manière de procéder. En effet, le risque est grand que les autorités fiscales suisses remettent en cause le fait que toute l'activité a lieu à l'étranger. En second lieu, certaines administrations fiscales cantonales se montrent de plus en plus vigilantes sur le point de savoir si une partie des activités n'est pas exercée en Suisse et si le fait que le contribuable soit domicilié sur sol helvétique ne crée pas un établissement stable en Suisse. Enfin, le contribuable doit s'assurer des conséquences fiscales qu'une telle activité peut avoir dans le pays où elle est exercée. Par ailleurs, 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 calcul de contrôle.

À notre avis, l'AFC devrait préciser les points suivants dans sa nouvelle circulaire. Tout d'abord, un forfaitaire a le droit de gérer sa propre fortune, notamment ses avoirs bancaires, à l'exclusion de celle appartenant à des tiers, peu importe qu'elle se trouve en Suisse ou à l'étranger. Par ailleurs, concernant les artistes ou les sportifs, ils ont le droit d'être imposés d'après la dépense s'ils répètent ou s'ils s'entraînent en Suisse sans, néanmoins, avoir le droit d'être rémunérés pour des spectacles ou des compétitions ayant lieu dans notre pays. Enfin, vu le texte clair des articles 14 al. 2 LIFD et 6 al. 2 LHID, aucun des époux vivant en ménage commun ne doit exercer d'activité lucrative.

V. Calcul de l'impôt dû par un contribuable imposé d'après la dépense

A. Introduction

Le principe de base est qu'aussi bien l'impôt fédéral direct que les impôts cantonaux et communaux sont calculés sur la base des dépenses annuelles du contribuable. Pour déterminer les seuils minimums, et par conséquent, le calcul de l'impôt dû, il y a lieu de faire une distinction entre les exigences de la LIFD et de la LHID. Selon la première citée, l'impôt fédéral direct doit être calculé sur le montant des dépenses annuelles du contribuable, mais au minimum d'après le plus élevé des montants suivants: CHF 400000.-; pour les contribuables chefs de ménage, le septuple du loyer ou de la valeur locative et pour les autres contribuables, le triple du prix de la pension annuelle; les revenus entrant en considération dans le cadre du calcul de contrôle (art. 14 al. 3 LIFD). Concernant le calcul des impôts cantonaux et communaux, l'impôt qui remplace celui sur le revenu est calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable, mais au minimum d'après le plus élevé des montants suivants: un montant déterminé par chaque canton; pour les contribuables chefs de ménage, le septuple du loyer annuel ou de la valeur locative et pour les autres contribuables, le triple du prix de la pension annuelle (art. 6 al. 3 LHID). Une fois ce montant d'impôt calculé, il y a lieu d'y ajouter celui destiné à couvrir l'impôt sur la fortune (art. 6 al. 5 LHID) tous deux correspondant au montant de l'impôt d'après la dépense. Cette somme doit être au moins égale au montant des impôts sur le revenu et sur la fortune

¹⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 15 mai 2000, AFC c. X et Commission de recours en matière fiscale du canton de O., RDAF 2002, p. 114.



calculés sur le montant des éléments de fortune et de revenus entrant en considération dans le cadre du calcul de contrôle (art. 6 al. 6 LHID)¹⁵.

B. Le calcul des dépenses du contribuable

L'impôt fédéral, cantonal et communal qui remplace l'impôt sur le revenu est calculé « sur la base des dépenses annuelles du contribuable et des personnes dont il a la charge effectuées durant la période de calcul en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie » (art. 14 al. 3 LIFD et art 6 al. 3 LHID). Afin d'éviter toute ambiguïté, le nouveau droit précise expressément qu'il y a lieu de prendre en considération les dépenses universelles du contribuable. Le Conseil fédéral a précisé dans son message qu'il y a notamment lieu de prendre en considération « les frais de logement, d'habillement et de nourriture, les impôts, les frais de formation, y compris les frais de scolarité des enfants à l'étranger, les frais liés aux divertissements, activités sportives et voyages et les frais d'entretien d'animaux domestiques coûteux »¹⁶.

C. Les seuils minimums

Comme nous l'avons vu ci-dessus, le montant sur lequel sont calculés aussi bien les impôts fédéraux, cantonaux que communaux destinés à remplacer l'impôt sur le revenu sont soumis à un certain nombre de seuils minimaux.

Tout d'abord, pour le calcul de l'impôt fédéral direct, le législateur a fixé un montant minimum de CHF 400000.– (art. 14 al. 3 lit. a LIFD). Le législateur fédéral n'a pas imposé un seuil minimum identique à tous les cantons, mais il les a obligés à en déterminer un (art. 6 al. 3 lit. a LHID). En Romandie, il est de CHF 400000.– dans les cantons de Berne¹⁷, Genève¹⁸, et Neuchâtel¹⁹, de CHF 360000.– environ dans le canton de Vaud²⁰, de CHF 250000.– dans les cantons de Fribourg²¹ et du Valais²² et de CHF 200000.– dans le canton du Jura²³. En second lieu, le montant sur lequel sont calculés l'impôt fédéral direct ainsi que les impôts cantonaux et communaux remplaçant l'impôt sur le revenu ne doit pas être inférieur,

¹⁵ Pour une présentation des règles applicables au calcul de l'impôt avant la modification des art. 14 LIFD et 6 LHID, cf. KENEL P., *op. cit.*, pp. 69 à 76.

¹⁶ Message du Conseil fédéral du 29 juin 2011 relatif à la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense, FF 2011, p. 5619.

¹⁷ Art. 16 al. 3 lit. a LI.

¹⁸ Art. 14 al. 3 lit. a LIPP.

¹⁹ Art. 17 al. 1 lit. a LCdir.

²⁰ L'art. 15 al. 3 lit. a LI stipule que le montant minimum est de « 415000.– francs, montant qui comprend une majoration de 15 % couvrant l'impôt sur la fortune ». Comme le précise la Commission des finances à la page 11 de son rapport du mois de septembre 2015 (RC-239), « interpellée sur la méthode de calcul, l'administration explique que le montant de CHF 415000.– intègre la majoration de 15 % (115 %) et que le montant de base est en fait d'environ CHF 360000.– (100 %) ». En pratique cela signifie que si un contribuable veut satisfaire le seuil figurant à l'art. 15 al. 3 lit. a LI ainsi que celui figurant à la lettre b du même alinéa prévoyant le septuple du loyer annuel, il ne doit pas louer un bien immobilier dont le loyer mensuel est supérieur à CHF 4285.– (CHF 4285 x 12 x 7).

²¹ L'art. 14 al. 3 lit. a LICD prévoit qu'il appartient au Conseil d'État de fixer le montant minimum. Ce dernier l'a établi à CHF 250000.– à l'art. 2 al. 2 de son Arrêté du 20 mars 2001 sur l'imposition d'après la dépense.

²² L'art. 11 al. 3 lit. a prévoit qu'il appartient au Conseil d'État de fixer le montant minimum. Sur la base des informations obtenues, ce dernier le fixera à CHF 250000.– dans son Arrêté du 30 septembre 1992 relatif à l'impôt à forfait.

²³ L'art. 54 al. 3 lit. a prévoit qu'il appartient au Gouvernement de fixer le montant minimum. Ce dernier l'a établi à CHF 200000.– (art. 3 OID).

pour les contribuables chefs de ménage, à sept fois le loyer annuel ou à la valeur locative au sens de l'article 21 al. 1 lit. b LIFD sur le plan fédéral et telle qu'elle est fixée par les autorités cantonales au niveau cantonal et communal (art. 14 al. 3 lit. b LIFD et art. 6 al. 3 lit. b LHID) et, pour les autres contribuables, au triple du prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile des intéressés au sens des articles 3 LIFD et LHID (art. 14 al. 3 lit. c LIFD et art. 6 al. 3 lit. c LHID).

D. Les seuils minimums applicables aux ressortissants d'États tiers

Comme nous l'avons présenté ci-dessus, les ressortissants d'États tiers peuvent soit obtenir un permis pour rentier, soit une autorisation de séjour basée sur le fait que l'octroi d'un tel titre de séjour représente un intérêt public majeur, soit sur le plan culturel, soit en matière de fiscalité. Pour considérer qu'il existe un intérêt cantonal majeur en matière de fiscalité, un certain nombre de cantons fixe un seuil minimum de dépenses plus élevé que pour les autres contribuables, alors que d'autres cantons majorent en plus le montant des dépenses. Personnellement, nous considérons que ces seuils minimums plus élevés ne doivent pas s'appliquer aux ressortissants d'États tiers qui obtiennent soit une autorisation de séjour pour rentier, soit à ceux obtenant un titre de séjour pour des intérêts publics majeurs n'ayant pas trait à la fiscalité, et que, dans tous les cas, la majoration et les seuils minimums plus élevés doivent prendre fin dès le moment où l'intéressé obtient un permis C.

E. L'imposition de la fortune

En vertu de l'article 6 al. 5 LHID, il appartient aux cantons de déterminer comment l'imposition d'après la dépense couvre l'impôt sur la fortune. Dans son message, le Conseil fédéral précise expressément que les cantons «ont l'obligation de régler explicitement dans le droit cantonal la façon dont l'impôt sur la fortune (en plus de l'impôt sur le revenu) doit être acquitté dans le cadre de l'imposition d'après la dépense»²⁴. Tout en précisant que les cantons ont toute latitude quant à la méthode, il envisage soit d'augmenter le montant de la dépense calculé en vertu de l'article 6 al. 3 LHID, soit de calculer le montant de la fortune en se référant à celui de la dépense²⁵.

Les cantons romands ont appliqué des méthodes différentes pour se conformer à l'article 6 al. 5 LHID.

Conformément à la méthode choisie par la très grande majorité des cantons suisses alémaniques, les cantons de Fribourg, du Jura et du Valais ont opté pour la méthode consistant à déterminer un montant de fortune en se référant à celui pris en considération pour calculer l'impôt destiné à remplacer celui sur le revenu. Il est au minimum de quatre fois ce montant dans les cantons de Fribourg²⁶ et du Valais²⁷ et de huit fois dans celui du Jura²⁸.

Le législateur neuchâtelois considère, quant à lui, que l'impôt sur la fortune doit être calculé sur la valeur des biens mobiliers et immobiliers sis en Suisse, mais au minimum sur le quin-

²⁴ Message du Conseil fédéral du 29 juin 2011 relatif à la Loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense, FF 2011, p. 5622.

²⁵ Message du Conseil fédéral du 29 juin 2011 relatif à la Loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense, FF 2011, p. 5622.

²⁶ Art. 14 al. 3 LICD.

²⁷ Art. 11 al. 4 de la Loi fiscale du 10 mars 1976.

²⁸ Art. 54 al. 5 LI.



tuple de la base imposable pour l'impôt sur le revenu²⁹. A notre avis, il appartiendra aux autorités fiscales neuchâteloises de préciser si par « biens mobiliers », il y a lieu d'entendre uniquement les objets mobiliers se trouvant en Suisse ou également les « capitaux mobiliers placés en Suisse » au sens l'article 6 al. 6 lit. c LHID que nous présenterons ci-dessous.

La législation bernoise prévoit quant à elle que l'impôt sur la fortune doit être calculé sur la valeur des immeubles se trouvant dans le canton³⁰.

Enfin, dans les cantons de Genève et de Vaud, le législateur a opté pour la solution consistant à augmenter le montant sur lequel l'impôt destiné à remplacer l'impôt sur le revenu est calculé. Dans le canton de Genève, la solution consiste à majorer ce montant de 10 %³¹. Par conséquent, un contribuable payant un loyer mensuel de CHF 4760.- peut être imposé, au minimum, sur un montant total de CHF 440 000.- (CHF 4760.- x 12 x 7 = CHF 400 000.- + 10 % = CHF 440 000.-). La législation vaudoise est quant à elle, plus complexe dans la mesure où l'article 15 LI ne comporte pas un alinéa portant exclusivement sur l'imposition de la fortune. Son alinéa 3 stipule uniquement ce qui suit : « L'impôt qui remplace l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune est calculé sur la base des dépenses annuelles du contribuable et des personnes dont il a la charge effectuées durant la période de calcul en Suisse et à l'étranger pour assurer leur train de vie, mais au minimum sur le plus élevé des montants suivants : a. 415'000 francs, montant qui comprend une majoration de 15 % couvrant l'impôt sur la fortune ; b. pour les contribuables chefs de ménage : sept fois le loyer annuel ou la valeur locative, montants majorés de 10 % ; c. pour les autres contribuables : trois fois le prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture au lieu du domicile au sens de l'article 3, majoré de 10 % . » Cela signifie qu'un contribuable dont le septuple du loyer annuel est inférieur ou égal à CHF 360 000.- est soumis à une majoration, pour couvrir l'impôt sur la fortune, de 15 %. Dès ce montant dépassé, la majoration n'est plus que de 10 %. Il est précisé dans l'exposé des motifs que le taux de majoration de 15 % correspond au rapport entre le produit total de l'impôt sur la fortune et de l'impôt sur le revenu de ces dernières années. « Pour les dépenses plus élevées, il y a lieu de retenir que la dépense tient davantage compte de l'impôt sur la fortune (la dépense est en partie faite au moyen de montants, tels les gains en capitaux privés ou la consommation de la fortune, qui ne seraient pas soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime ordinaire). Pour cette raison, le projet prévoit une majoration de la dépense moins élevée, soit de 10 %³². »

Quel que soit le système choisi, le contribuable imposé d'après la dépense n'a pas l'obligation de déclarer sa fortune réelle à l'exception de celle, comme nous le verrons ci-dessous, entrant en considération dans le cadre du calcul de contrôle.

F. Le calcul de contrôle

Une fois calculé l'impôt destiné à remplacer l'impôt sur le revenu au niveau fédéral et les impôts cantonaux et communaux ayant pour objet de remplacer aussi bien l'impôt sur le revenu et la fortune, il sied de comparer, chaque année, ces montants avec ceux calculés sur les éléments bruts suivants (art. 14 al. 3 lit. d LIFD et art. 6 al. 6 LHID) seul le montant le plus élevé étant dû :

a) La fortune immobilière sise en Suisse et son rendement ;

²⁹ Art. 17 al. 3 LCdir.

³⁰ Art. 16 al. 6 LI.

³¹ Art. 14 al. 4 LIPP.

³² Exposé des motifs et projets de lois (EMPD n° 1 du projet de budget 2016 du mois de juin 2015 239, p. 48).

- b) Les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu'ils produisent ;
- c) Les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, et les revenus qu'ils produisent.
- d) Les droits d'auteur, brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qu'ils produisent ;
- e) Les retraites, rentes et pensions de source suisse ;
- f) Les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôt étranger en application d'une convention contre les doubles impositions conclues par la Suisse.

Il va de soi, que pour le calcul de l'impôt fédéral direct, seuls les revenus entrent en considération.

Deux remarques méritent d'être faites concernant les éléments entrant en considération dans le cadre du calcul de contrôle. Tout d'abord, si une personne imposée d'après la dépense est propriétaire d'un bien immobilier situé dans le canton où elle est domiciliée, ce dernier entrera en considération au niveau du calcul de contrôle aussi bien pour l'impôt sur la fortune que sur les revenus. En revanche, si le bien est situé dans un autre canton, les impôts sur la fortune et le revenu seront dus uniquement dans ce canton. En second lieu, il serait opportun que dans sa nouvelle circulaire, l'AFC précise ce qu'il y a lieu d'entendre par « revenus des capitaux mobiliers placés en Suisse ». À notre avis, le critère déterminant est le lieu de situation du débiteur sur lequel le forfaitaire a une créance. Si celui-ci est en Suisse, le montant de la créance et ses revenus entrent en ligne de compte pour calculer l'impôt sur la fortune et sur le revenu dans le cadre du calcul de contrôle. Entrent, par conséquent, notamment en ligne de compte les obligations émises en quelque monnaie que ce soit par un émetteur suisse et leurs intérêts, les actions d'une société suisse et leurs dividendes ainsi que les dépôts, quelle que soit la monnaie, dans une banque suisse. En revanche, les titres émis par des entités étrangères déposées dans une banque suisse ainsi que leurs revenus ne sont pas visés.

G. Le calcul de l'impôt

Pour calculer l'impôt, il y a lieu d'appliquer le barème de l'impôt ordinaire (art. 14 al. 4 LIFD et art. 6 al. 4 LHID). Sur le plan fédéral, la réduction prévue à la deuxième phrase de l'article 36 al. 2 bis LIFD n'est pas applicable (art. 14 al. 4 LIFD).

Concernant l'impôt destiné à couvrir celui sur la fortune, les cantons de Berne, Fribourg, Jura et Valais appliquent au montant déterminant le barème de l'impôt ordinaire sur la fortune. En revanche, dans les cantons de Genève et Vaud, il y a lieu d'appliquer à la totalité du montant majoré le taux ordinaire de l'impôt sur le revenu. Cependant, vu que la partie de l'impôt destinée à remplacer l'impôt sur la fortune doit être prélevée uniquement sur le plan cantonal et communal, il n'y a pas lieu, à notre avis, de soumettre le pourcentage supplémentaire prévu dans les cantons de Vaud et de Genève à l'impôt fédéral direct. Quant au canton de Neuchâtel, il y a lieu d'appliquer le taux de l'impôt sur la fortune pour le calcul basé sur la valeur des biens mobiliers et immobiliers sis en Suisse et celui sur le revenu concernant la comparaison avec le quintuple de la base imposable pour l'impôt sur le revenu.

Il sied de souligner qu'en vertu de l'article 6 al. 6 LHID, les impôts sur le revenu et sur la fortune doivent s'effectuer, dans le cadre du calcul de contrôle, également sur le barème ordinaire.



Les déductions sociales visées aux articles 35 et 213 LIFD ne sont pas autorisées dans le cadre de l'imposition d'après la dépense (art. 2 OID).

Trois précisions doivent être apportées concernant le calcul de l'impôt fédéral direct dans le cadre de l'article 14 al. 3 lit. d LIFD (calcul de contrôle). D'une part, il est possible de déduire les frais d'entretien prévus dans l'Ordonnance du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles et les frais usuels d'administration des capitaux mobiliers, pour autant que leurs rendements soient imposés (art. 1 al. 1 lit. a et b OID). D'autre part, d'autres déductions, notamment les intérêts passifs, les rentes et les charges durables ne sont pas autorisées (art. 1^{er} al. 2 OID). Enfin, le revenu du contribuable qui n'entre pas dans le champ d'application de l'article 14 al. 3 lit. d LIFD n'est pas pris en compte pour la fixation du taux (art. 3 OID).

VI. Imposition d'après la dépense et conventions internationales

A. Introduction

De manière générale, les personnes imposées d'après la dépense en Suisse en vertu des règles présentées ci-dessus bénéficient des conventions de double imposition. Néanmoins, l'application d'un certain nombre d'entre elles suscite des questions particulières. Il s'agit, d'une part, de celle liant la Suisse et la France (forfait majoré) et, d'autre part, des conventions conclues entre la Suisse et l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les États-Unis, l'Italie et la Norvège (forfait modifié).

Nous tenons à souligner que le fait de bénéficier de l'application des conventions de double imposition permet, non seulement de récupérer totalement ou partiellement des impôts à la source, ce qui, pour les forfaitaires, est d'une importance relative dans la mesure où ces montants entrent dans le calcul de contrôle (art. 14 al. 3 lit. d LIFD et art. 6 al. 6 LHID), mais surtout de profiter des règles concernant la détermination du domicile qui sont souvent plus favorables que celles prévues par le droit interne.

B. Le forfait majoré

En vertu de l'article 4 par. 6 lit. b de 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 la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, 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, 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. Cet accord a donné naissance à ce que l'on appelle le «forfait majoré». En d'autres termes, si le contribuable imposé d'après la dépense accepte que le montant sur lequel il est imposé soit majoré de 30 %, les autorités fiscales françaises considèrent qu'il est domicilié fiscalement en Suisse au sens de la convention. Pour des motifs totalement

erronés que nous avons développés dans d'autres contributions³³, la Direction générale des finances publiques française a dénoncé unilatéralement cet accord le 26 décembre 2012 et décidé que la convention ne s'appliquait plus aux personnes imposées d'après la dépense en Suisse à partir du 1^{er} janvier 2013. Depuis cette date règne une grande insécurité juridique dans la mesure où malgré la décision française, les autorités fiscales helvétiques continuent à juste titre de considérer que les contribuables payant un forfait majoré bénéficient de la convention et délivrent des attestations de domicile dans ce sens. Alors qu'il semblait que cette question puisse être réglée par la voie diplomatique, il apparaît aujourd'hui qu'il appartiendra aux tribunaux de la trancher. Ceci dit, la position de la Suisse a encore été renforcée depuis l'entrée en vigueur de l'article 6 LHID modifié vu qu'il est prélevé dès lors non seulement un impôt sur le revenu dont l'un des seuils est fixé par la valeur locative, mais également un impôt sur la fortune n'ayant aucun rapport avec la valeur locative. Il est d'ailleurs loisible de se demander si, vu cette nouvelle législation, le forfait majoré a encore un sens ou si les autorités helvétiques devraient tout simplement exiger de la part des autorités françaises que la convention soit applicable aux personnes imposées d'après la dépense même sans forfait majoré.

C. Le forfait modifié

L'Allemagne³⁴, l'Autriche³⁵, la Belgique³⁶, le Canada³⁷, les États-Unis³⁸, l'Italie³⁹ et la Norvège⁴⁰ ont instauré dans les conventions de double imposition conclues avec la Suisse le système qualifié de «forfait modifié». Cela signifie que les États précités reconnaissent la qualité de résident, au sens des conventions de double imposition, uniquement aux personnes qui, payant l'impôt d'après la dépense en Suisse, y sont imposées non seulement sur la base imposable déterminée en application des principes généraux exposés ci-dessus, mais également sur tous les éléments du revenu provenant de l'État-source qui sont attribués à la Suisse en vertu de la convention correspondante contre les doubles impositions (art. 14 al. 5 LIFD et art. 6 al. 7 LHID). Le Conseil fédéral a précisé qu'en matière d'impôt fédéral direct dans le cadre du forfait modifié seuls les frais d'entretien prévus dans l'Ordonnance du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles, à l'exclusion des frais usuels d'administration des capitaux mobiliers, pour autant que leurs rendements soient imposés,

³³ Pour une présentation détaillée de ces motifs, cf. KENEL P., *op. cit.*, pp. 77 à 83 et 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 à 89.

³⁴ Art. 4 par. 6 de la Convention conclue le 11 août 1971 entre la Confédération suisse et le République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune.

³⁵ 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.

³⁶ Art. 4 par. 4 ch. 2 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.

³⁷ 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.

³⁸ Art. 4 par. 5 de la Convention conclue le 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu.

³⁹ 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.

⁴⁰ 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.



sont déductibles (art. 4 al. 1 OID). Par ailleurs, le taux d'imposition applicable est fixé sur la base du revenu mondial conformément à l'article 7 al. 1 LIFD (art. 4 al. 2 OID).

VII. Conclusion

Pour conclure, nous dirons que pour le bien de la Suisse et des forfaitaires, le système de l'imposition d'après la dépense a été stabilisé et pérennisé, aussi bien sur le plan politique que juridique, grâce à la réforme votée par le parlement le 28 septembre 2012 et le rejet massif par le peuple suisse le 30 novembre 2014 de l'initiative « Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux) ».

La seule question d'importance restant en suspens est la problématique liée à l'application de la convention de double imposition conclue entre la Suisse et la France. Vu l'entrée en vigueur du nouvel article 6 LHID qui rend, si cela est possible, encore moins défendable la position de nos amis et voisins français, nous recommandons à nos diplomates de reprendre leur bâton de pèlerin.

* * *