

# L'imposition d'après la dépense



Philippe KENEL

*Avocat, docteur en droit, Python & Peter\**

\* Pour une présentation des activités de l'auteur ainsi que de ses publications, cf [www.philippekenel.ch](http://www.philippekenel.ch).

Les ressortissants étrangers qui n'ont pas été domiciliés en Suisse au courant des dix dernières années et qui n'exercent pas d'activité lucrative sur le territoire helvétique peuvent être imposés sur leurs dépenses. Cette forme d'imposition qui remplace les impôts sur le revenu et la fortune a fait l'objet d'une réforme le 28 septembre 2012. Sous réserve des éléments devant être déclarés dans le cadre d'un calcul de contrôle, les contribuables imposés d'après la dépense n'ont pas l'obligation de déclarer leurs avoirs aux autorités fiscales.

*Foreign nationals who have not been domiciled in Switzerland in the last ten years and who exercise no lucrative activity on Swiss territory are eligible to be taxed based on their expenditure (lump-sum taxation). This form of taxation, which replaces taxation based on income and wealth, was the subject of a reform signed into law on 28 September 2012. With the exception of information required for a control calculation, lump-sum tax-payers are not obliged to declare their assets.*

## 1. Introduction

Une personne domiciliée en Suisse paie, en principe, un impôt sur la fortune et sur le revenu. Le premier est prélevé uniquement au niveau communal et cantonal, alors que le second l'est également sur le plan fédéral.

Les ressortissants étrangers qui satisfont un certain nombre de conditions ont le droit d'être imposés sur leurs dépenses. Cette forme d'imposition, appelée également en pratique impôt à forfait, remplace à la fois l'impôt sur la fortune et celui sur le revenu.

Pour pouvoir en bénéficier, il y a lieu d'en faire la demande auprès des autorités fiscales du canton de domicile du contribuable.

## 2. 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<sup>er</sup> 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, l'impôt à forfait est régi, concernant l'impôt fédéral direct, par l'article 14 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD). Dès la même date, l'article 6 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) fixe les conditions auxquelles les cantons doivent soumettre, dans leur législation, cet impôt<sup>1</sup>.

Ces dernières années ont été mouvementées pour les forfaitaires. En effet, le 8 février 2009, les Zurichois ont décidé lors d'une votation de supprimer cette forme d'imposition dans leur canton avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Cette décision populaire a eu trois effets.

Tout d'abord, d'autres 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 onéreux.

1. Pour une présentation complète de l'impôt d'après la dépense, cf P. KENEL, *Délocalisation et investissements des personnes fortunées étrangères en Suisse et en Belgique*, Lausanne, Pierre-Marcel Favre, 2014.

En second lieu, une initiative populaire intitulée « Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux) », dont l'objet essentiel était de supprimer l'imposition d'après la dépense dans toute la Suisse, a été soumise au peuple le 30 novembre 2014. Raisonnable et conscients des retombées fiscales et économiques, les Suisses, ainsi que vingt-cinq cantons sur vingt-six, ont rejeté cette initiative par 59,2 % des voix. 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 détail ci-dessous sur les modifications apportées par la loi du 28 septembre 2012, les principales réformes peuvent être résumées de la manière suivante : d'une part, seuls les ressortissants étrangers, à l'exclusion des couples dont l'un des deux est suisse, peuvent être imposés à forfait; d'autre part, 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; ensuite, le montant minimum des dépenses du contribuable ne doit plus correspondre au quintuple de la valeur locative du bien occupé par le forfaitaire, mais au septuple; enfin, alors que sous l'ancien droit, le montant payé à titre d'impôt d'après la dépense couvrait à la fois l'impôt sur la fortune et celui sur le revenu, il appartient désormais aux cantons d'imposer, sous une forme qu'ils sont libres de déterminer, la fortune du contribuable.

Il sied de souligner que ces modifications trouvent application à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016 pour les ressortissants étrangers arrivés en Suisse après cette date. Cependant, les forfaitaires déjà installés en Suisse au 31 décembre 2015 peuvent bénéficier des anciennes conditions jusqu'au 31 décembre 2020 (art. 205 LIFD et art. 78 e LHID).

### 3. Les conditions à satisfaire pour pouvoir bénéficier de l'imposition d'après la dépense

Le contribuable qui souhaite être imposé d'après la dépense, de même que le conjoint vivant en ménage commun avec lui (art. 14, al. 2, LIFD et art. 6, al. 2, LHID), doivent satisfaire les conditions 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 de personnes pouvant bénéficier de l'imposition d'après la dépense les contribuables suivants : les Suisses; les ressortissants étrangers au forfait qui acquièrent la nationalité suisse; les binationaux ayant à la fois la nationalité helvétique et une nationalité étrangère; les Suisses dont le conjoint est étranger. La situation des Suisses et des couples dont l'un est un ressortissant helvétique et l'autre a une nationalité étrangère a été modifiée suite à l'introduction des réformes adoptées par le législateur fédéral 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 durant l'année en cours de leur retour 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. À l'époque, la question n'étant pas réglée par la législation, l'Administration fédérale des contributions (AFC) admettait que lorsqu'un seul des époux avait la nationalité helvétique, les deux époux avaient droit à l'imposition d'après la dépense<sup>2</sup>. 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 d'après la dépense, le Conseil fédéral a expressément précisé que cette nouvelle disposition excluait cette possibilité<sup>3</sup>.

#### 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, alinéa 1, lettre b, LIFD et 6, alinéa 1, lettre b, LHID comporte une double condition.

Tout d'abord, le contribuable doit être assujetti à titre illimité en Suisse. En vertu des articles 3, alinéas 1 à 3, LIFD et 3, alinéas 1 et 2, LHID, une personne est assujettie de manière illimitée en Suisse si elle y séjourne ou si elle est y domiciliée. Si elle n'exerce pas d'activité lucrative, elle est considérée comme séjournant en Suisse, au regard du droit fiscal, lorsque, sans interruption notable, elle y réside au moins pendant

2. Circulaire n° 9 de l'Administration fédérale des contributions du 3 décembre 1993, ch. 1.1.

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

nonante jours. Concernant la seconde hypothèse, une personne a son domicile en Suisse au regard du 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. Cette prise de domicile nécessite l'octroi d'une autorisation de séjour. 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. En revanche, la situation est plus compliquée pour les ressortissants d'États tiers. En effet, s'ils satisfont un certain nombre de conditions, dont le fait, notamment, d'être âgés de plus de 55 ans et d'avoir des liens personnels particuliers avec la Suisse, 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), ils peuvent solliciter une autorisation de séjour pour rentier. S'ils ne satisfont pas les conditions pour obtenir ce type d'autorisation, ils peuvent solliciter un titre de séjour en invoquant le fait qu'un tel document doit leur être octroyé en raison d'« intérêts publics majeurs » (art. 30, al. 1, lit. b, LEtr et art. 32 OASA). À titre d'exemple d'« intérêts publics majeurs », le Conseil fédéral cite dans son ordonnance la défense d'intérêts culturels importants ou d'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 dépense différents dans ce dernier cas.

En second lieu, le législateur exige que le contribuable satisfasse la condition d'être assujéti à titre illimité en Suisse soit pour la première fois, soit après une absence d'au moins dix ans. Le but de cette exigence est d'éviter qu'une personne domiciliée en Suisse et qui y exerce une activité lucrative puisse bénéficier, au moment où il cesse cette dernière, de l'imposition d'après la dépense. Le Conseil fédéral a cependant précisé dans son Message que la pratique selon laquelle un ressortissant étranger qui remplit les conditions pour être imposé à forfait peut choisir à chaque période fiscale entre l'imposition d'après la dépense et la taxation ordinaire, est maintenue<sup>4</sup>. Cela

signifie qu'un contribuable est libre de passer de l'imposition d'après la dépense à la taxation ordinaire, et vice versa, à condition néanmoins qu'il satisfasse toutes les autres conditions légales fixées par les articles 14 LIFD et 6 LHID. Vu les pratiques cantonales différentes y relatives, nous recommandons aux personnes intéressées de solliciter l'accord préalable des autorités fiscales cantonales avant de prendre une décision en la matière.

### c) Absence d'activité lucrative en Suisse

L'exigence figurant aux articles 14, alinéa 1, lettre c, LIFD et 6, alinéa 1, lettre c, LHID selon laquelle un forfaitaire ne peut pas exercer d'activité lucrative en Suisse est la pierre angulaire du système. Autant elle est pénalisante pour le contribuable, autant elle justifie aux yeux de la population helvétique la différence de traitement entre les Suisses n'ayant jamais exercé d'activité lucrative en Suisse qui ne peuvent pas bénéficier de l'imposition d'après la dépense et les forfaitaires.

Selon la pratique des autorités fiscales, cela signifie qu'une personne imposée à forfait ne peut pas exercer en Suisse d'activité lucrative dépendante ou indépendante, à titre principal ou accessoire, de quelque genre que ce soit, dont elle retire en Suisse ou à l'étranger, des revenus<sup>5</sup>.

En d'autres termes, cela signifie que les activités suivantes sont interdites :

- être salarié par une société étrangère et exercer une activité en Suisse ;
- être salarié par une société suisse et exercer une activité en Suisse ;
- exercer une activité lucrative en qualité d'indépendant sur le sol helvétique.

En revanche, les activités suivantes sont autorisées :

- le forfaitaire a le droit d'exercer toute activité à titre gratuit en Suisse ou à l'étranger. Alors que durant de nombreuses années, les administrations fiscales cantonales autorisaient un forfaitaire à occuper une fonction d'administrateur non rémunérée dans une société suisse, tel n'est plus le cas actuellement ;
- il est en droit d'exercer toute activité lucrative à l'étranger soit en qualité de salarié, soit comme indépendant. Cependant, deux points importants méritent d'être mis en exergue. Tout d'abord, certaines autorités fiscales cantonales se montrent

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

5. Circulaire n° 9 de l'Administration fédérale des contributions du 3 décembre 1993, ch. 1.3.2.

- 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 le sol helvétique ne crée pas un établissement stable en Suisse. En second lieu, le forfaitaire doit s'assurer des conséquences fiscales qu'une telle activité peut avoir dans le pays où il l'exerce ;
- un contribuable imposé d'après la dépense a le droit d'investir en Suisse ou à l'étranger. Ses 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. Par ailleurs, la valeur des investissements et de ses revenus entreront en ligne de compte dans le calcul de contrôle que nous présenterons ci-dessous.

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

### 4.1. Introduction

Comme le nom de cette forme d'imposition l'indique, la personne imposée d'après la dépense ne paie pas un impôt calculé sur sa fortune et ses revenus, mais sur ses dépenses. Le montant de celles-ci ne doit pas être inférieur à une somme plancher fixée par la LIFD pour l'impôt fédéral direct et à un minimum déterminé par chaque canton pour les impôts cantonaux et communaux. De même, que ce soit pour le calcul des impôts fédéraux, cantonaux ou communaux, le montant des dépenses pris en considération ne doit pas être inférieur à un multiple de la valeur locative du logement occupé par le contribuable ou de la pension qu'il paie. Par ailleurs, il appartient aux cantons de déterminer la manière par laquelle l'imposition d'après la dépense couvre l'impôt sur la fortune. Une fois le montant des impôts calculé en fonction de ces règles, il y a lieu de le comparer avec celui calculé sur un certain nombre d'éléments entrant en considération dans ce qui est appelé le «calcul de contrôle», le montant le plus élevé des deux étant dû.

### 4.2. Le calcul des dépenses du contribuable

L'impôt 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). Il résulte de cette définition qu'il y a lieu de prendre en considération la dépense universelle du contribuable, soit ses frais annuels en Suisse et à l'étranger liés à son train de vie et à celui des personnes à l'entretien desquelles il pourvoit. Le Conseil fédéral a précisé que figurent « parmi ceux-ci, 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 »<sup>6</sup>.

### 4.3. Les montants minimums de dépense

Sous l'empire de l'ancien droit, ni la LIFD ni la LHID ne fixaient un seuil minimum concernant le montant des dépenses. Le Conseil fédéral avait néanmoins précisé dans son ordonnance du 15 mars 1993 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct que, sur le plan fédéral, il ne devait pas être inférieur, pour les personnes occupant un appartement ou une maison, au quintuple du loyer ou de la valeur locative du logement, et, pour les autres contribuables, au double du prix de la pension pour le logement et la nourriture (art. 1<sup>er</sup>). Cette règle était en pratique reprise par presque tous les cantons. Par ailleurs, bien que la grande majorité des cantons connaissait, soit dans leur législation, soit en pratique, un montant minimum de dépenses en tout cas pour les nouveaux contribuables, de tels montants ne figuraient pas dans la législation fédérale.

La réforme du 28 septembre 2012 a profondément changé ce système même s'il s'agit, pour beaucoup de cantons, de la simple codification d'une pratique déjà existante à l'égard des nouveaux contribuables. Ces nouvelles règles peuvent être résumées de la manière suivante.

Que ce soit pour le calcul de l'impôt fédéral ou cantonal, le montant des dépenses des contribuables louant ou étant propriétaires de leur logement ne doit pas être inférieur au septuple du loyer annuel ou de la valeur locative de celui-ci (art. 14, al. 3, lit. b, LIFD et art. 6, al. 3, lit. b, LHID) et, pour les autres contribuables, au triple de la pension annuelle pour le logement et la nourriture (art. 14, al. 3, lit. c, LIFD et art. 6, al. 3, lit. c, LHID). Par exemple, si le loyer mensuel du contribuable s'élève à CHF 6.000, le seuil minimum de ses dépenses est de CHF 504.000 (6.000 x 12 x 7).

<sup>6</sup> Message du Conseil fédéral du 29 juin 2011 relatif à la loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense, *FF*, 2011, p. 5619.

Par ailleurs, le législateur a décidé que même si le montant des dépenses est supérieur au minimum mentionné ci-dessus, il ne peut dans tous les cas être inférieur à CHF 400.000 pour le calcul de l'impôt fédéral direct (art. 14, al. 3, lit. a, LHID). En revanche, il n'a pas imposé un montant déterminé valable dans l'ensemble de la Suisse pour calculer l'impôt cantonal et communal, mais a imposé l'obligation aux cantons d'en fixer un dans leur législation (art. 6, al. 3, lit. a, LHID). Une majorité de cantons a décidé de s'aligner sur le montant minimum de l'impôt fédéral direct et de prévoir que le montant des dépenses pour le calcul de l'impôt cantonal et communal ne doit pas être inférieur à CHF 400.000. Comme nous l'avons mentionné ci-dessus, les ressortissants étrangers n'ayant pas la nationalité d'un État européen peuvent solliciter une autorisation de séjour en invoquant les intérêts cantonaux majeurs en matière de fiscalité (art. 32, al. 1, lit. c, OASA). Pour que cette condition soit satisfaite, les autorités fiscales cantonales fixent un seuil minimum de dépenses supérieur à celui pratiqué habituellement ou majorent le montant des dépenses.

#### 4.4. L'imposition de la fortune

Avant la réforme du 28 septembre 2012, il était admis que l'impôt calculé sur la dépense du contribuable remplaçait aussi bien l'impôt sur le revenu que celui sur la fortune. Or, le législateur a prévu qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016, il appartient aux cantons d'élaborer une méthode permettant de considérer que l'impôt d'après la dépense couvre également l'impôt sur la fortune (art. 6, al. 5, LHID). Bien que les cantons disposent de toute latitude, le Conseil fédéral évoque dans son Message deux possibilités qui ont été utilisées par la très grande majorité des cantons. Soit les cantons augmentent le montant des dépenses et appliquent à cette somme le taux de l'impôt sur le revenu pour calculer l'impôt, soit ils calculent un montant de la fortune en se fondant sur la dépense et soumettent cette somme au barème ordinaire de l'impôt sur la fortune<sup>7</sup>.

#### 4.5. Calcul de l'impôt

Pour calculer l'impôt, il y a lieu d'appliquer au montant de dépenses établi en fonction des règles mentionnées ci-dessus le barème de l'impôt ordinaire (art. 14, al. 4, LIFD et art. 6, al. 4, LHID) sur le revenu aussi bien au niveau fédéral que cantonal. Pour les cantons ayant opté pour la seconde méthode

mentionnée ci-dessus pour l'imposition de la fortune, il y a lieu d'appliquer à ce montant le barème ordinaire de l'impôt sur la fortune.

#### 4.6. Le calcul de contrôle

Une fois l'impôt calculé sur la base du montant de dépenses estimé selon les règles mentionnées ci-dessus, il y a lieu de comparer chaque année le montant de cet impôt avec celui (impôt sur le revenu et impôt sur la fortune) calculé sur un certain nombre d'éléments mentionnés aux articles 14, alinéa 3, littéra d, LIFD et 6, alinéa 6, LHID, seul le montant le plus élevé étant dû. Les éléments sur lesquels l'impôt sur la fortune et sur le revenu doivent être calculés dans le cadre du calcul de contrôle sont les suivants :

- a) la fortune immobilière sise en Suisse et les revenus qui en proviennent. En réalité, seuls les biens immobiliers appartenant au contribuable sis sur le canton où il est domicilié entrent en considération. En effet, s'il est propriétaire d'un bien immobilier se trouvant dans un autre canton, celui-ci n'entrera pas en considération pour le calcul de contrôle, mais, en revanche, il paiera dans l'autre canton l'impôt sur la fortune et sur le revenu locatif afférant à ce bien ;
- b) les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qui en proviennent. Tel est, par exemple, le cas des œuvres d'art se trouvant en Suisse ;
- c) les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, et les revenus qui en proviennent. Cette règle n'empêche absolument pas que la fortune d'un forfataire soit déposée et gérée dans une banque suisse. Le critère déterminant est le lieu de situation du débiteur sur lequel le forfataire 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 quelle que monnaie que ce soit par un émetteur suisse et leurs intérêts, les actions d'une société suisse et leurs dividendes, et les dépôts, quelle que soit la monnaie, en argent dans une banque helvétique ;
- 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 en vue d'éviter les doubles impositions conclues par la Suisse.

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

L'exemple type est le cas d'un forfaitaire actionnaire d'une société étrangère qui reçoit un dividende et qui, afin de bénéficier d'un taux d'impôt à la source plus bas dans l'État de résidence de la société, demande l'application de la Convention de double imposition. Dans une telle hypothèse, le montant des dividendes entrera en ligne de compte pour calculer l'impôt sur le revenu dans le cadre du calcul de contrôle.

## 5. Imposition d'après la dépense et conventions internationales

### 5.1. Introduction

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

### 5.2. Le forfait majoré

En vertu de l'article 4, paragraphe 6, lettre 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 ne développerons pas ici<sup>8</sup>, 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<sup>er</sup> janvier 2013. Depuis cette date, règne une grande insécurité juridique dans la mesure où malgré la décision française, les autorités fiscales helvétiques continuent à 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.

### 5.3. Le forfait modifié

L'Allemagne<sup>9</sup>, l'Autriche<sup>10</sup>, la Belgique<sup>11</sup>, le Canada<sup>12</sup>, les États-Unis<sup>13</sup>, l'Italie<sup>14</sup> et la Norvège<sup>15</sup> 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 paient 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

8. Pour une présentation détaillée de ces motifs, *cf.* P. KENEL, *op. cit.*, pp. 77-83 et P. KENEL et J. QUEYROUX, « La France peut-elle exclure unilatéralement du champ d'application de la convention franco-suisse les personnes imposées d'après la dépense? », *Notalex*, 2013, pp. 80 et s.

9. Art. 4, para. 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 les revenus et sur la fortune.

10. Art. 4, para. 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.

11. Art. 4, para. 4, lit. 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.

12. Art. 4, para. 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.

13. Art. 4, para. 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.

14. Art. 4, para. 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.

15. Art. 4, para. 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.

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).

## 6. Conclusion

Après avoir connu un certain nombre d'années mouvementées suite aux différentes initiatives cantonales

et fédérales, le système de l'impôt d'après la dépense est aujourd'hui stabilisé et pérenne. Bien qu'il empêche celui qui en bénéficie d'exercer une activité lucrative en Suisse, il offre l'avantage de la simplicité. En effet, même si le forfaitaire doit remplir chaque année une déclaration d'impôt, il doit y déclarer uniquement la fortune et les revenus entrant en considération dans le calcul de contrôle.