

TAXATION

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

Flat-rate Taxation and Administrative Assistance on Tax Matters

Les 1^{er} février (2C_625/2018) et 7 juin (2C_764/2018) 2019, 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. Bien qu'il soit difficile de déterminer si notre Haute Cour a réellement tranché la question, elle s'est penchée notamment dans le premier arrêt cité sur le problème de savoir dans quelle mesure une personne bénéficiant de cette forme d'imposition pouvait bénéficier 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 sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (Convention franco-suisse).

Afin d'être en mesure de comprendre le sens et la portée de ces deux arrêts, il sied de rappeler les éléments suivants.

Premièrement, 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. Les paragraphes premiers des articles 28 de la Convention franco-suisse et 25 bis de 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) prévoient ce qui suit: «les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de

On 1 February (2C_625/2018) and 7 June (2C_764/2018) 2019, the Federal Supreme Court issued two judgements in which it ruled, in response to two requests for administrative assistance made by France and Spain respectively, that the Federal Tax Administration (FTA) could transfer, subject to certain conditions, the information that a person was subject to flat-rate tax. While it is difficult to say whether the Swiss High Court has really dealt with the matter, it focused - particularly in the first judgement mentioned - on the issue of determining the extent to which somebody subject to this form of tax could benefit from the agreement concluded on 9 September 1966 between Switzerland and France aimed at eliminating double taxation with regard to income and wealth tax and preventing tax fraud and tax evasion (Franco-Swiss Treaty).

In order to understand the meaning and scope of these two judgements, the following points must be taken into account.

Firstly, the Federal Act of 28 September 2012 on International Administrative Assistance on Tax Matters (TAAA) governs the execution of administrative assistance whereas the substantive conditions are laid down in the international agreements, in particular the double taxation treaties. The first paragraphs of articles 28 of the Franco-Swiss treaty and 25 bis of the treaty concluded on 26 April 1966 between the Swiss Confederation and Spain aimed at preventing double taxation with regard to income and wealth tax (Spanish-Swiss treaty) stipulate the following: "The competent authorities of the Contracting States shall exchange information foreseeably relevant to the application of this agreement or for the administration or application of internal legislation on taxation of any kind or denomination levied on behalf of the Contracting

toute nature ou dénomination perçue pour le compte des Etats contractants, de leur subdivision politique ou de leur collectivité locale 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».

Deuxièmement, alors qu'une personne physique assujettie de manière illimitée en Suisse y paie un impôt sur le revenu et la fortune, les contribuables n'ayant pas la nationalité suisse, étant assujettis à titre illimité pour la première fois en Suisse ou après une absence d'au moins dix ans et n'exerçant pas d'activité lucrative sur le sol helvétique ont droit d'être imposés, en lieu et place de ces impôts, sur leurs dépenses. Suite à la réforme des dispositions sur cette forme d'imposition, appelée également impôt à forfait, le montant des dépenses sur lequel sont calculés les impôts fédéraux et cantonaux remplaçant celui sur le revenu ne doit pas être inférieur à sept fois (cinq fois sous l'ancien droit) le loyer annuel ou la valeur locative du logement du contribuable; de même, depuis cette date, il appartient aux cantons d'imposer, sous une forme qu'ils sont libres de déterminer, la fortune du contribuable. Il importe de souligner qu'une fois le montant des impôts fédéraux et cantonaux calculés, il y a lieu de comparer, chaque année, cette somme avec celle calculée 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. Une fois 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.

States, any political subdivision thereof or their local authorities in so far as the taxation thereunder is not contrary to the Agreement. The exchange of information is not restricted by art. 1 and 2."

Secondly, while a natural person subject to tax on an unlimited basis in Switzerland pays tax there on income and wealth, taxpayers who do not hold Swiss nationality who are subject to tax on an unlimited basis for the first time in Switzerland or after an absence of at least ten years and who are not engaged in gainful activity on Swiss soil are entitled to be taxed on the basis of their expenditure instead of these taxes. Following the reform of the provisions on this type of taxation - which is also called lump-sum taxation - the amount of expenditure on the basis of which federal and cantonal taxes are calculated replacing tax on income may not be less than seven times (five times under the old law) the annual rent or rental value of the taxpayer's property. Since this date, the cantons have also been responsible for taxation of the taxpayer's wealth in a form which they are free to determine. It is important to note that once the amount of federal and cantonal taxes have been calculated, this amount must be compared every year with the sum calculated based on a number of elements including, in particular, real estate assets located in Switzerland and revenues thereof, moveable objects situated in Switzerland and revenues thereof, as well as revenues for which the taxpayer requires either temporary or full foreign tax relief under a double taxation treaty entered into by Switzerland. Once the expenditure-based tax and the tax based on the various elements included in this calculation - known as the control calculation - have been calculated, only the higher of the two amounts is due for payment - the two amounts are not combined.

Thirdly, flat-rate taxpayers can benefit from double taxation agreements unrestrictedly. However, anyone who wishes to benefit from a double taxation agreement concluded between Switzerland, on one hand, and Germany, Austria, Belgium, Canada, the USA, Italy or Norway, on the other, must declare and be taxed on all revenues that come from the state concerned at both federal and cantonal level provided the agreement gives Switzerland the power of taxation. This system known as 'modified flat-rate taxation' is not disadvantageous for the taxpayer if the revenues concerned are not too high. They are treated in the same way as those subject to the control calculation mentioned above. Even though the text of the Franco-Swiss treaty is relatively clear from a legal perspective in our view, today it gives rise to a certain degree of uncertainty, in particular due to the different ways in which it is interpreted by the Swiss and French tax authorities and courts. In accordance with article 4, paragraph 6, letter b of this treaty, "a natural person who is only subject to tax in this State on a flat-rate basis determined according to the rental value of their residence or residences which they own in that State" is not deemed a resident of a contracting state for the purposes of the treaty. While this provision is certainly not aimed at persons subject to flat-rate taxation in Switzerland and did not apply to them, meetings have taken place between the Swiss and French tax authorities which have given rise to the 'increased tax basis'. Under this system, if the taxpayer opting for expenditure-based taxation accepts that the amount on which they will be taxed will be increased by around 30%, the French and Swiss tax authorities will consider them to be domiciled for tax purposes in Switzerland under the Franco-Swiss treaty. However, in violation of this agreement, since 1 January 2013 the French tax authority has deemed that persons taxed



Troisièmement, les forfaitaires peuvent, en principe, bénéficier des conventions de double imposition sans restriction particulière. Cependant, ceux qui souhaitent bénéficier d'une convention de double imposition conclue entre la Suisse, d'une part, et l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les Etats-Unis, l'Italie, et la Norvège, d'autre part, doivent déclarer et être imposés aussi bien au niveau fédéral que cantonal sur tous les revenus provenant de l'Etat concerné à condition que la convention attribue à la Suisse le pouvoir d'imposition. Ce système qualifié « imposition modifiée d'après la 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 décrit ci-dessus. Même si juridiquement parlant le texte de la Convention franco-suisse est, à notre avis, relativement clair, elle 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 français. En vertu de l'article 4, paragraphe 6, lettre b de cette convention, n'est pas considérée comme résident d'un Etat contractant au sens de la Convention « une personne physique qui n'est imposable dans cet Etat que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle

possède sur le territoire de cet Etat ». 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 entre les administrations fiscales suisses et françaises qui ont donné naissance au « 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 résident fiscal suisse au sens de la Convention franco-suisse. Cependant, en violation de cet accord, l'administration fiscale française considère depuis le 1^{er} janvier 2013 que les personnes imposées d'après la dépense en Suisse ne peuvent plus bénéficier de la Convention franco-suisse peu importe qu'elles paient ou non un forfait majoré. De son côté, la Suisse continue à appliquer la règle selon laquelle les forfaitaires payant un forfait majoré bénéficient de la convention contrairement à ceux qui paient un forfait majoré. Certaines autorités fiscales cantonales considèrent même que les forfaitaires soumis aux nouvelles règles votées le 28 septembre 2012 bénéficient de la convention même s'ils ne paient pas de forfait majoré dans la mesure où comme nous l'avons mentionné ci-dessus, ils doivent payer un impôt sur la fortune. Sans entrer dans les détails, il sied de relever que dans deux arrêts récents

based on expenditure in Switzerland can no longer benefit from the Franco-Swiss agreement regardless of whether they pay under the 'increased tax basis' or not. For its part, Switzerland continues to apply the rule according to which flat-rate taxpayers paying under the 'increased tax basis' benefit from the agreement. Some cantonal tax authorities even deem that flat-rate taxpayers subject to the new rules adopted on 28 September 2012 are entitled to benefit from the agreement even if they do not pay under the 'increased tax basis' given that, as mentioned above, they have to pay tax on their wealth. Without going into details, it is worth pointing out that in two recent judgements issued on 4 December 2018 and 11 April 2019 by the Court of Appeals in Reims and the Administrative Appeal Court in Nancy, the French courts seem to apply the agreement providing for the 'increased tax basis' more strictly even for the period prior to 1 January 2013.

Fourthly, in the leading case on the matter (Decisions of the Swiss Federal Supreme Court 142 II 161), the Federal Supreme Court interpreted the notion of 'foreseeably relevant information' very broadly. It ruled that the evaluation of the foreseeable relevance of the information requested is primarily a matter for the requesting state with the role

rendus respectivement les 4 décembre 2018 et 11 avril 2019 par la Cour d'appel de Reims et la Cour administrative d'appel de Nancy, les tribunaux français semblent appliquer de manière plus stricte l'accord prévoyant le «forfait majoré» même pour la période précédant le 1^{er} janvier 2013.

Quatrièmement, dans le leading case en la matière (ATF 142 II 161), le Tribunal fédéral a interprété de manière très large la notion de «renseignements vraisemblablement pertinents». En effet, il a notamment considéré que l'appréciation de la pertinence vraisemblable des informations demandées est en premier lieu du ressort de l'Etat requérant, le rôle de l'Etat requis étant limité à un contrôle de plausibilité. Les juges estiment que «l'Etat requis ne peut refuser de transmettre les informations que s'il apparaît avec certitude que celles-ci ne sont pas pertinentes pour l'Etat requérant». Par ailleurs, ils rappellent 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 dont il résulte, en ce qui concerne l'assistance administrative en matière fiscale, que l'Etat requis ne saurait en principe mettre en doute les allégations de l'Etat requérant.

Cinquièmement, les paragraphes premiers des articles 28 de la Convention franco-suisse et 25 bis de la Convention hispano-suisse précitées précisent que l'Etat requis n'est tenu de transmettre des renseignements que dans la mesure où l'imposition que la législation interne de l'Etat requérant «prévoit n'est pas contraire à la convention». Le Tribunal fédéral a jugé que cette exigence ne s'opposait pas à ce que l'Etat requis transmette des informations à l'Etat 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 Etat. Il considère que «si l'Etat 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 le centre de ses intérêts vitaux dans cet Etat), l'imposition qui en découle dans l'Etat 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

of the state receiving the request being limited to a plausibility check. The judges indicated that "the state receiving the request can only refuse to transfer the information if it is certain that it is not relevant to the requesting state." They also point out that where an international agreement exists, the principles arising from the Vienna Convention of 23 May 1969 on the Law of Treaties, in particular the good faith arising from it, must be adhered to with regard to administrative assistance on tax matters and that the state receiving the request should not in principle call into question the allegations of the requesting state.

Fifthly, the first paragraphs of articles 28 of the Franco-Swiss treaty and 25 bis of the Spanish-Swiss treaty mentioned above stipulate that the state receiving the request is only obliged to transfer the information provided the internal tax that the legislation of the state making the request "thereunder is not contrary to the treaty." The Federal Supreme Court judged that this requirement did not prevent the state receiving the request from sending information to the requesting state without addressing the issue of the taxpayer's place of domicile in a scenario where both states consider the taxpayer to be domiciled in their state. It ruled that "if the requesting state demonstrates the existence of an unlimited tax liability criterion found in the agreement (for example, because it contends that the centre of the taxpayer's vital interests is in this state), the resultant taxation in the requesting state is not contrary to the treaty per se (see art. 4 par. 2 let. a OECD model agreement), even if Switzerland also considers the person targeted to be one of its taxpayers. In other words, when a request concerns a taxpayer that both contracting states consider to be one of their tax residents, the role of Switzerland as the state receiving the request must therefore be limited, during the administrative assistance stage, to checking that the liability criterion to which the requesting state makes recourse is included amongst those provided for in the applicable treaty standard concerning the determination of tax residency." (Decisions of the Swiss Federal Supreme Court 142 II 161, 170-171). The applicable cascading criteria included in article 4, paragraph 2 of the Franco-Swiss treaty are the place of perma-

nent residence, the centre of vital interests - which means "the place with which personal relationships are closest" - the usual place of residence and nationality.

The two judgements issued on 1 February and 7 June 2019 respectively by the Federal Supreme Court differ, in particular due to the fact that in the case of the first, France sought to obtain this information to determine the tax residency of the person concerned whereas in the second, Spain also wanted to determine the taxpayer's income.

In its judgement of 1 February 2019, the Federal Supreme Court focused on the issue of determining whether or not the transfer of the type of taxation in Switzerland to the requesting state was contrary to article 28, paragraph 1 of the Franco-Swiss treaty. To do so, the judges answered two questions. Firstly, is the type of taxation in Switzerland of the person targeted by a request for international administrative assistance, to determine their possible tax residency in the requesting state a foreseeably relevant element in this context? Showing disdain for the judges of the Federal Administrative Court by pointing out that this element had "escaped the attention of the previous proceedings" (consideration 2. 2. 3), the judges ruled that the answer to this question was yes, in view of article 4, paragraph 6, letter b of the Franco-Swiss treaty. Based on this response, they argued that "the text of this provision means that a person taxed under the flat-rate system according to the rental value of their property is not deemed a resident within the meaning of article 4 of the Double Taxation Agreement between France and Switzerland." (consideration 2. 2. 3). In this case, as the requesting authority is seeking to clarify the tax residency of the person concerned, the fact that they are taxed under the flat-rate system in Switzerland constitutes "foreseeably relevant information." On the other, the judges asked themselves whether - as required by article 28, paragraph 1 of the Franco-Swiss treaty - this was contrary to the agreement. Referring to the case law mentioned above, the Federal Supreme Court ruled that this was not the case as the person concerned had an address in France until 2012, so this state was able to contend the existence of a place of permanent residence on its territory



contribuable que les deux Etats contractants considèrent comme l'un de ses résidents fiscaux, le rôle de la Suisse en tant qu'Etat requis doit ainsi se limiter, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère d'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale» (ATF 142 II 161, 170-171). Or, les critères applicables en cascade figurant à l'article 4, paragraphe 2 de la Convention franco-suisse sont, le foyer d'habitation permanent, le centre des intérêts vitaux, ce par quoi il y a lieu d'entendre «le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites», le séjour habituel et la nationalité.

Les deux arrêts rendus le 1^{er} février et le 7 juin 2019 par la Tribunal fédéral 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.

Dans son arrêt du 1^{er} février 2019, le Tribunal fédéral s'est penché sur le problème de savoir si la transmission à l'Etat 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 l'Etat requérant est-il un élément «vraisemblablement pertinent»? En

which meant that one of the treaty criteria of the Franco-Swiss treaty had been met.

In the second judgement dated 7 June 2019, the judges ruled that the competent Spanish authority sought not just to determine the tax residency of the respondents, but also to identify their income that was potentially liable for tax in Spain. This judgement is interesting in two respects. Above all, it allows us to better understand the scope of the judgement of 1 February 2019 looked at above. Firstly, the judges indicated that this case law could not be transposed to the case in question as the Spanish-Swiss treaty does not contain a provision equivalent to article 4, paragraph 6, letter b of the Franco-Swiss treaty. In clarifying its judgement of 1 February 2019, the Federal Supreme Court seems to adopt an even stricter line than this judgement. Its view is that "this provision precludes a person being recognised as a resident of a contracting state if they are liable for flat-rate tax there." (consideration 5. 2). Secondly, in relation to the case in question, the Federal Supreme Court took the view that "by communicating the information that the respondents had been taxed under the flat-rate system, the Federal Administration had answered a relevant question from the requesting authority aiming to establish the basis on which the respondents had been taxed in Switzerland. By revealing that they were taxed under the flat-rate system, the Federal Administration is effectively indicating that they were not taxed based on their income which is relevant information for the requesting authority seeking to verify whether the respondents have tax residency in Switzerland and

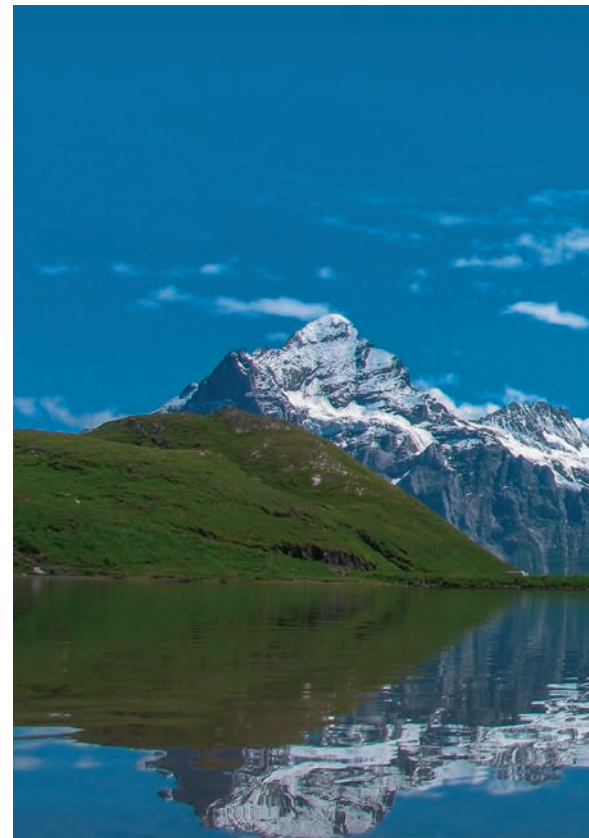
se montrant particulièrement désobligeants à l'égard des juges du Tribunal administratif fédéral en considérant que cet élément « a échappé à l'instance précédente » (consid. 2. 2. 3), les juges ont estimé qu'il y avait lieu de répondre positivement à cette question en raison de l'article 4, paragraphe 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 mentionnée ci-dessus, 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 Etat 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.

Dans le second arrêt daté du 7 juin 2019, les juges ont considéré que l'autorité compétente 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 Etat 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 communi-

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

Les arrêts du Tribunal fédéral du 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'Etat 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 loisible 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'Etat 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,



whether they are engaged in professional activity there" (consideration 6. 1. 2). The Federal Supreme Court also ruled that the information indicating that the person concerned cannot engage in any gainful activity in Switzerland due to the type of taxation used is also foreseeably relevant information as it reveals that the taxpayer has not generated income from gainful activity in Switzerland. However, it said that "it was not clear how the amount of the expenditure used by the Swiss tax authorities as a taxable base could constitute foreseeably relevant information" in view of the fact that this information does not provide any indication of the income generated by the persons concerned (consideration 6. 1. 2).

The judgements of the Federal Supreme Court of 1 February and 7 June 2019 concern both the issue of establishing whether a person taxed under the flat-rate system is information that can be transferred to the requesting state as part of administrative assistance on tax matters, as well as the scope of article 4, paragraph 6, letter b of the Franco-Swiss treaty.

In relation to the first question, it is not easy to precisely pinpoint the principles arising from the case law of the Federal Supreme Court. It is nevertheless evident that, according to our High Court, the fact that a person is taxed under the flat-rate system can be sent either because the requesting state wishes to obtain information about



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'Etat requérant démontre que l'un des critères conventionnels relatifs à la résidence fiscale est satisfait. Quant à 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 ques-

tion. On est en droit d'ailleurs de se demander 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 dépense. 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. Nous ne pouvons qu'espérer que le Tribunal fédéral

aura l'occasion de se pencher prochainement de manière détaillée sur cette thématique.

Il résulte de ce qui précède que les arrêts rendus par le Tribunal fédéral concernant la possibilité pour la Suisse de transmettre à l'Etat 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. Une fois que le Tribunal fédéral aura eu l'occasion de s'atteler 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 forfaitaires 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 du Code général des impôts afin d'éviter toute mauvaise surprise. ■

the income of the person concerned or because it needs this information to determine the tax residency of the taxpayer. In the first case, Switzerland can send the information indicating that a person is taxed under the flat-rate system and the fact that, as a result, they are not entitled to engage in gainful activity in Switzerland, but not the amount of expenditure used by the tax administration to tax the taxpayer. In the second case, the type of tax can be transmitted, provided the requesting state can demonstrate that one of the treaty criteria on tax residency has been met. With regard to the interpretation of article 4, paragraph 6, letter b of the Franco-Swiss treaty, we have to point out, with all due respect to the Federal Supreme Court, the casual way with which it dealt with this issue. The question is justifiably raised as to whether the judges really addressed this issue, as it is a judgement dealing with administrative assistance and not flat-rate taxation directly. It is incomprehensible that in the judgement of 1 February 2019 the Federal Supreme Court did not even take into account the issue of the 'increased tax basis' when the French request concerned a period prior to 1 January 2013. We can only hope that the Federal Supreme Court will have the opportunity to deal with this matter more comprehensively soon.

The result of what is outlined above is that the judgements issued by the Federal Supreme Court on the possibility of Switzerland sending information about a person being taxed under the flat-rate system to a requesting state as part of administrative assistance on tax matters has given rise to more doubts, if that was possible, about the interpretation of article 4, paragraph 6, letter b of the Franco-Swiss treaty. Once the Federal Supreme Court has had the opportunity to address this issue properly, this will at least resolve the matter for the past. As far as the future is concerned, if the differences in interpretation continue between the French and Swiss authorities and courts, it would be opportune for article 4 to be amended providing for, for example, the modified system of flat-rate taxation the next time the Franco-Swiss treaty is amended.

Until the situation is clarified definitively, we recommend that flat-rate taxpayers who have left France - as we have done for our clients in this situation since 1 January 2013 - meet the residence conditions set out in article 4 of the General Tax Code to avoid any unpleasant surprises. ■