

L'imposition d'après la dépense en Suisse

PHILIPPE KENEL⁽¹⁾

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 dépenses⁽²⁾. Dans le langage courant, les bénéficiaires de ce système sont qualifiés de forfaitaires.

Pour exposer les règles applicables à cet impôt qui ont été réformées le 28 septembre 2012, nous citerons les sources légales applicables (I) et en dresserons un bref historique (II). Puis, nous présenterons les conditions qu'un contribuable doit remplir pour être en droit de bénéficier de l'imposition d'après la dépense (III), la manière dont le montant de l'impôt dû par un forfaitaire est calculé (IV) ainsi que les règles figurant dans les conventions de double imposition signées par la Suisse, plus particulièrement celles avec la Belgique applicables à cette forme d'imposition (V). Enfin, avant de conclure, nous étudierons quelques questions particulières (VI).

Avant d'aborder ces matières et afin de permettre au lecteur de comprendre ce qui suit, nous mentionnerons brièvement quelques spécificités relatives à la Suisse et à son système fiscal. La Confédération helvétique est un État fédéral composé de vingt-six cantons eux-mêmes divisés en communes. Les impôts qui peuvent être prélevés au niveau communal, cantonal et fédéral sont classables en trois catégories. D'une part, ceux pour lesquels la Confédération a une compétence exclusive, par exemple, la taxe sur la valeur ajoutée. D'autre part, ceux pour lesquels, à l'inverse, les cantons sont exclusivement compétents. Tel est le cas des impôts sur les successions et les donations. Les cantons sont libres de les prévoir, et, si tel est le cas, de les régir à leur guise. Enfin, concernant un certain nombre d'impôts, la Confédération et les cantons disposent de compétences parallèles, soit parce qu'ils sont prélevés à la fois par la Confédération et les cantons, tel l'impôt sur le revenu, soit en raison du fait que la Confédération impose, dans un souci d'harmonisation, un certain nombre de règles similaires aux cantons et aux communes. Par exemple, concernant les impôts directs,

une loi fédérale harmonise notamment l'assujettissement, l'objet et la période de calcul de l'impôt tout en laissant, en revanche, toute liberté aux cantons en matière de barème, de taux et de déduction fiscale. L'impôt d'après la dépense est, comme nous le verrons ci-dessous, prélevé, concernant son volet impôt sur le revenu, à la fois au niveau fédéral, cantonal et communal, mais uniquement par les cantons et les communes pour son aspect impôt sur la fortune.

Enfin, la Suisse est membre de l'Association européenne de libre-échange (AELE), mais ne participe pas à l'Espace économique européen (EEE) et n'est pas membre de l'Union européenne (UE). Cependant, elle a conclu de nombreux accords avec cette dernière notamment en matière de libre circulation des personnes.

I. Les sources légales applicables

Pour comprendre l'enchevêtrement des dispositions fédérales et cantonales, il importe d'avoir à l'esprit que l'imposition d'après la dépense remplace à la fois l'impôt sur le revenu qui est prélevé, d'une part, au niveau fédéral et, d'autre part, par les cantons et les communes, et l'impôt sur la fortune qui est exclusivement de la compétence de ces derniers. En revanche, nous tenons à préciser que l'imposition d'après la dépense ne remplace pas les autres impôts tels ceux sur les successions, les donations ou sur les gains immobiliers.

La partie de l'impôt d'après la dépense qui remplace l'impôt sur le revenu prélevé par la Confédération est régi par l'article 14 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et par l'Ordonnance du Conseil fédéral du 20 février 2013 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct (OID). En ce qui concerne la partie de l'impôt d'après la dépense prélevé en lieu et place de l'impôt sur le revenu par les cantons et les communes, le législateur a fixé un certain nombre de règles minimum à l'article 6 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) tout en laissant, comme nous le verrons ci-dessous, une certaine liberté aux cantons. Quant au volet relatif à

⁽¹⁾ Docteur en droit, avocat à Lausanne, Genève et Bruxelles, PYTHON. Pour une présentation de l'auteur et de ses publications, *cf.* <http://www.philippekenel.ch/>

⁽²⁾ Pour une présentation générale des problèmes liés à une domiciliation en Suisse, *cf.* Ph. KENEL, *Délocalisation et investissements des personnes fortunées et étrangères en Suisse et en Belgique*, 3^e éd., Lausanne, Éditions Favre, 2014.

l'impôt sur la fortune que remplace l'impôt d'après la dépense, le législateur fédéral s'est borné à prévoir à l'article 6, alinéa 5, LHID qu'il appartient aux cantons de déterminer comment l'imposition d'après la dépense couvre l'impôt sur la fortune⁽³⁾. Dans la présente contribution, l'impôt sur le revenu prélevé au niveau fédéral, appelé impôt fédéral direct, et les impôts aussi bien sur le revenu que sur la fortune cantonaux et communaux seront abrégés respectivement IFD et ICC.

Par ailleurs, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a publié en janvier 2013 des Commentaires de l'ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct et le 24 juillet 2018 la Circulaire n° 44 intitulée « Imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct » (Circulaire n° 44) qui remplace sa circulaire n° 9 du 3 décembre 1993. Deux remarques méritent d'être faites concernant la portée de cette circulaire. D'une part, comme son nom l'indique, elle ne concerne que l'IFD et non pas l'ICC. D'autre part, le Tribunal fédéral a jugé que les circulaires de l'administration ont pour but d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales mais qu'elles « n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration »⁽⁴⁾. Par conséquent, comme nous l'indiquerons ci-dessous, il y a lieu, concernant un certain nombre de points, de se référer à la pratique des autorités fiscales du canton de domicile du contribuable.

Tout en nous livrant à certaines comparaisons, nous exposerons ci-dessous uniquement les règles applicables à l'imposition d'après la dépense telles qu'elles ont été réformées par l'Assemblée fédérale le 28 septembre 2012. Cependant, nous attirons l'attention du lecteur sur le fait que le législateur a prévu une application en deux temps des nouvelles dispositions. En effet, les contribuables déjà imposés d'après la dépense au 31 décembre 2015 continueront à bénéficier des anciennes règles jusqu'au 31 décembre 2020, le nouveau droit leur étant appli-

cable uniquement à partir du 1^{er} janvier 2021, alors que les personnes adoptant le système de l'impôt à forfait après le 1^{er} janvier 2016 se voient appliquer immédiatement les nouvelles dispositions (art. 205 d LIFD et art. 78 e LHID). Par conséquent, jusqu'au 31 décembre 2020 les anciennes et les nouvelles règles continuent à coexister⁽⁵⁾.

Enfin, comme le prévoit l'article 6, alinéa 1, LHID, les cantons peuvent mais n'ont pas l'obligation de prévoir l'imposition d'après la dépense. À ce jour, tous les cantons la connaissent, à l'exception d'Appenzell Rhodes-Extérieures, Bâle-Campagne, Bâle-Ville, Schaffhouse et Zurich.

II. 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 par l'article 18bis de l'Arrêté concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale. Elle n'existait pas dans tous les cantons.

Comme nous l'avons vu ci-dessus, l'impôt à forfait est régi actuellement essentiellement, concernant l'IFD, par l'article 14 LIFD et, sur le plan cantonal, par l'article 6 LHID. L'adoption de ces dispositions par l'Assemblée fédérale le 14 décembre 1990, entrées en vigueur respectivement, le 1^{er} janvier 1995 et le 1^{er} janvier 1993, ont engendré l'introduction de l'imposition d'après la dépense dans tous les cantons.

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, par une majorité de 52,9 % des voix, de supprimer cette forme d'imposition dans leur canton à partir du 1^{er} janvier 2010. Vu qu'en Suisse, lorsqu'il pleut à Zurich, on ouvre les parapluies à Genève,

⁽³⁾ Le lecteur trouvera ci-dessous la liste des textes légaux applicables dans les cantons romands. Canton de Berne : article 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 : article 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 : article 14 de la Loi du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) et articles 1 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 : article 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 : articles 16 et 17 de la Loi du 21 mars 2000 sur les contributions directes (LCdir) et articles 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 : article 11 de la Loi fiscale du 10 mars 1976 (LF) et Ordonnance du Conseil d'État du 4 mai 2016 sur l'impôt d'après la dépense. Canton de Vaud : article 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'article 15 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (RILI).

⁽⁴⁾ Arrêt du Tribunal fédéral du 4 septembre 2007, *Administration fédérale des contributions c. A. A., Service cantonal des contributions et Tribunal administratif du canton de Fribourg*, ATF 133 II 305.

⁽⁵⁾ Pour une présentation des règles applicables avant la réforme du 28 septembre 2012, *cf.* Ph. KENEL, *op. cit.*, pp. 62 à 92.

cette décision populaire a eu des effets au-delà des frontières cantonales. Ces conséquences ont été au nombre de trois.

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 différents cantons. À l'exception de ceux mentionnés ci-dessus qui l'ont supprimé en suivant l'exemple zurichois⁽⁶⁾, la très grande majorité des 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⁽⁷⁾.

En second lieu, les partis de gauche et les syndicats 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 dans toute la Suisse tous les « privilèges fiscaux » accordés aux personnes physiques et, plus particulièrement, d'abolir l'impôt d'après la dépense⁽⁸⁾. Respectueux du fédéralisme, raisonnables et conscients des retombées fiscales et économiques de cette forme d'imposition, les Suisses, ainsi que vingt-cinq cantons sur vingt-six, seul Schaffhouse faisant exception, ont rejeté cette initiative par 59,2 % des voix le 30 novembre 2014. Il est piquant de constater que, hormis à Schaffhouse, cette initiative fédérale a été rejetée par le peuple même dans les cantons où l'imposition d'après la dépense avait été supprimée auparavant par une décision du législateur cantonal ou par une votation populaire.

Enfin, afin notamment de renforcer le camp des opposants à l'initiative populaire fédérale précitée, les parlementaires composant l'Assemblée fédérale 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. Les principales modifications résultant de cette réforme peuvent être résumées de la manière suivante : les conditions légales pour être imposé à forfait doivent dorénavant être remplies par les deux époux vivant en ménage commun ; les cantons ont l'obligation de fixer un minimum de dépenses dans leur législation ce dernier étant établi à CHF 400'000. concernant le calcul de l'IFD ; 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.

III. 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.

Avant d'étudier ces exigences, il y a lieu de mettre en exergue deux règles. Tout d'abord, si un contribuable est domicilié dans un canton prévoyant l'impôt d'après la dépense, il a le droit d'en bénéficier dès lors qu'il satisfait aux exigences légales (art. 14, al. 1, LIFD et art. 6, al. 1, LHID). En second lieu, le législateur a expressément prévu que les conditions mentionnées ci-dessous doivent être remplies par les deux époux vivant en ménage commun (art. 14, al. 2, LIFD et art. 6, al. 2, LHID). L'AFC a insisté sur ce point aux chiffres 2.1 et 2.4 de la Circulaire n° 44 en précisant par ailleurs que « dès le 1^{er} janvier 2021, plus aucune exception à l'article 14 LIFD dans sa teneur du 28 septembre 2012 ne peut intervenir ». Cependant, cette exigence ne concerne que les époux qui vivent en ménage commun. A contrario, si un couple marié vit séparément, peu importe que les deux conjoints vivent en Suisse ou l'un à l'étranger, celui qui satisfait aux exigences de la législation helvétique peut être imposé à forfait.

Pour être en droit d'être imposé d'après la dépense, le législateur a prévu aux articles 14, alinéa 1, LIFD et 6, alinéa 1, LHID que le contribuable doit remplir 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, litt. a, LIFD et art. 6, al. 1, litt. a, LHID). Cette règle exclut du cercle des bénéficiaires potentiels les Suisses, les binationaux ayant à la fois la nationalité helvétique et une nationalité étrangère ainsi que les ressortissants étrangers au forfait qui acquièrent la nationalité suisse. Dans ce dernier cas, le droit à l'imposition d'après la dépense cesse dès que le contribuable concerné acquiert la nationalité suisse. Il devra

⁽⁶⁾ Cfr ch. I.

⁽⁷⁾ Pour une présentation des initiatives cantonales, cfr Ph. KENEL, *op. cit.*, pp. 96 à 103 et <http://www.impotdapresladepense.ch/>

⁽⁸⁾ Pour une présentation détaillée de l'initiative populaire fédérale « Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux) », cfr Ph. KENEL, *op. cit.*, pp. 103 à 119 et <http://www.impotdapresladepense.ch/>

s'acquitter de l'impôt ordinaire pour l'ensemble de la période fiscale durant laquelle il a obtenu la nationalité suisse et pour le futur (ch. 2.2 de la Circulaire n° 44). Comme nous l'avons mentionné ci-dessus, cette exigence doit être satisfaite par les deux époux vivant en ménage commun. Il s'agit d'une modification importante introduite par la réforme du 28 septembre 2012 dans la mesure où sous l'ancien droit la loi était silencieuse et l'AFC admettait que même si un des époux avait la nationalité suisse les deux avaient droit d'être imposés d'après la dépense si chacun d'eux remplissaient les autres conditions légales (ch. 1.1. de la Circulaire n° 9). Par conséquent, les couples se trouvant dans ce cas devront régulariser leur situation d'ici au 31 décembre 2020. Ni le législateur ni l'AFC n'ont réglé la question de savoir si les parents d'un enfant qui acquiert la nationalité suisse alors qu'il est encore mineur et fait ménage commun avec eux peuvent continuer à payer l'impôt à forfait. À notre avis, tel est le cas. En effet, bien qu'en vertu de l'article 9, alinéa 2, LIFD le revenu des enfants sous autorité parentale est en principe ajouté à celui du détenteur de celle-ci, le texte des articles 14, alinéa 2, LIFD et 6, alinéa 2, LHID vise expressément « les époux vivant en ménage commun ».

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

Les articles 14, alinéa 1, lettre b, LIFD et 6, alinéa 1, lettre b, LHID stipulent que seules peuvent être imposées d'après la dépense les personnes qui sont assujetties pour la première fois à titre illimité en Suisse ou après une absence d'au moins dix ans. Selon les articles 3, alinéas 1 à 3, LIFD et 3, alinéas 1 et 2, LHID, une personne est assujettie de manière illimitée en Suisse, soit si elle y séjourne, soit si elle y est domiciliée. Concernant la première hypothèse, une personne est considérée comme séjournant en Suisse au regard du droit fiscal lorsque, sans interruption notable, elle y réside pendant au moins trente jours en y exerçant une activité lucrative, ou pendant nonante jours au moins sans y avoir une telle activité. Quant à la seconde hypothèse, une personne est considérée comme ayant son domicile en Suisse selon le droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement. En revanche, une personne qui, ayant conservé son domicile à l'étranger, réside en Suisse uniquement pour y fréquenter un établissement d'instruction ou pour se faire soigner dans un établissement ne s'y trouve ni domiciliée ni en séjour au regard du droit fiscal (art. 3, al. 4, LIFD).

En pratique, la question de l'absence d'au moins dix ans du territoire helvétique se pose essentiellement lorsqu'une personne a été titulaire, pendant ce laps de temps, d'une autorisation de séjour ou de travail en Suisse.

L'AFC a précisé deux points importants au chiffre 2.3 de la Circulaire n° 44. D'une part, les diplomates, les fonctionnaires consulaires et ceux des organisations internationales qui étaient domiciliés ou en séjour en Suisse et y restent après leur départ à la retraite ne peuvent prétendre à l'imposition d'après la dépense même si les revenus qui ont résulté de leur activité en Suisse n'étaient pas soumis à l'IFD en vertu des traités de droit international public. D'autre part, l'exigence de l'absence de Suisse d'au moins dix ans ne s'applique pas aux forfaitaires qui quittent la Suisse et décident d'y revenir pour y bénéficier à nouveau de l'imposition d'après la dépense. Cependant, par mesure de prudence, si l'intéressé sait au moment de partir qu'il a l'intention de revenir dans le même canton, nous lui recommandons de s'assurer auprès des autorités cantonales compétentes qu'elles partagent la même position que l'AFC.

Il y a lieu de souligner que ni les articles 14 LIFD et 6 LHID ni l'AFC n'excluent la possibilité d'être imposé d'après la dépense à un ressortissant étranger qui durant les dix dernières années aurait été imposé de manière limitée en Suisse au sens des articles 4 et 5 LIFD, par exemple en raison de l'exercice d'une activité lucrative.

C. Absence d'activité lucrative en Suisse

L'une des spécificités du système de l'imposition d'après la dépense est que, selon les articles 14, alinéa 1, lettre c, LIFD et 6, alinéa 1, lettre c, LHID, le contribuable qui souhaite en bénéficier ne doit pas exercer d'activité lucrative en Suisse. Nous tenons à souligner que si cette exigence est pénalisante pour l'intéressé, elle est également la pierre angulaire du système dans la mesure où politiquement parlant, elle justifie aux yeux de la population helvétique la différence de traitement entre les forfaitaires et les citoyens suisses fortunés. Il sied néanmoins de souligner que le Tribunal fédéral a précisé qu'il appartient à l'administration fiscale de démontrer que l'intéressé exerce une activité lucrative sur sol helvétique en violation des dispositions légales précitées⁽⁹⁾.

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

⁽⁹⁾ Arrêt du Tribunal fédéral du 15 mai 2000, *AFC c. X. et Commission de recours en matière fiscale du canton de O.*, *Revue de droit fiscal et de droit administratif*, 2002, II, p. 114.

en retire, en Suisse ou à l'étranger, des revenus. C'est en particulier le cas des artistes, des scientifiques, des inventeurs, des sportifs et des membres de conseils d'administration qui exercent *personnellement* une activité lucrative en Suisse » (ch. 2.3 de la Circulaire n° 44).

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. A contrario, il peut exercer toute activité à titre gratuit aussi bien en Suisse qu'à l'étranger, de même que toute activité lucrative à l'étranger soit en qualité de salarié, soit comme indépendant. Par ailleurs, une personne imposée d'après la dépense a le droit de gérer son patrimoine privé en investissant en Suisse ou à l'étranger. Ses investissements peuvent être rémunérés, par exemple, sous forme d'intérêts, de dividendes ou de plus-values. La valeur des investissements helvétiques et de leurs revenus entrera en ligne de compte dans le cadre du calcul de contrôle que nous traiterons ci-dessous⁽¹⁰⁾. La distinction entre la gestion du patrimoine privé et l'activité lucrative indépendante doit s'apprécier à l'aune de l'article 18 LIFD⁽¹¹⁾.

En tenant compte de notre pratique, il nous paraît important de souligner un certain nombre de points. Tout d'abord, quelques cantons se montrent très restrictifs en matière d'activité lucrative à l'étranger. En effet, certains d'entre eux n'acceptent pas qu'un forfaitaire occupe une fonction exécutive de salarié hors de Suisse. Ils justifient leur position en arguant du fait que soit l'intéressé exerce cette activité uniquement à l'étranger et que par conséquent son domicile en Suisse est fictif, soit que cette activité est exercée partiellement sur le territoire helvétique. En second lieu, lorsqu'un contribuable imposé d'après la dépense exerce une activité à l'étranger en qualité d'indépendant les administrations fiscales cantonales s'assurent qu'aucune activité n'est exercée en Suisse et qu'il n'y existe pas d'établissement stable.

Une question récurrente qui se pose est celle de savoir si un forfaitaire peut être membre du conseil d'administration d'une société suisse. Si l'on se réfère au texte de la Circulaire n° 44 cité ci-dessus, l'AFC non seulement n'interdit pas cette activité, mais elle en envisage même la possibilité. L'AFC autorise

qu'une personne imposée d'après la dépense occupe une telle fonction dans deux hypothèses : soit elle n'exerce personnellement aucune activité en Suisse et peut être rémunérée, soit elle exerce une activité sur le sol helvétique mais ne touche aucune rémunération. Personnellement, nous déconseillons fortement la première possibilité dans la mesure où il est difficile de prouver que l'administrateur d'une société suisse n'exerce aucune activité sur sol helvétique ; cela supposerait notamment que toutes les réunions du conseil d'administration aient lieu à l'étranger. Quant au second cas de figure, se pose la question de savoir ce qu'il faut entendre par rémunération. Cela exclut en tout cas tout paiement de tantième et exige que seuls les frais liés à la fonction d'administrateur soient remboursés. D'aucuns se demandent si dans le cas de figure où l'administrateur est également actionnaire de la société, le versement de dividende peut être considéré comme une rémunération déguisée. Une partie de la doctrine estime que tel peut être le cas uniquement si la distribution de dividendes en lieu et place d'une rémunération peut être considérée comme une évasion fiscale ce qui serait dans tous les cas exclu lorsque le contribuable imposé d'après la dépense possède 50 % ou moins du capital de la société⁽¹²⁾. À notre avis, il appartiendrait dans tous les cas à l'administration d'établir le lien entre l'activité de l'administrateur forfaitaire, le bénéfice de la société et la distribution de dividendes. Ceci sera d'autant plus compliqué en cas de pluralité d'administrateurs. Il sied néanmoins de souligner que certaines administrations fiscales cantonales n'autorisent tout simplement pas une personne imposée d'après la dépense à être administrateur d'une société suisse.

Enfin, deux remarques méritent d'être faites à propos des artistes. D'une part, il résulte de la jurisprudence⁽¹³⁾ et du texte de la Circulaire n° 44 précitée que le critère déterminant est le lieu où l'activité lucrative est exercée, peu importe la source de son revenu ou le lieu de son imposition. Cependant, une partie de la doctrine estime que lorsqu'un artiste déploie une activité intellectuelle difficilement localisable à un lieu, il ne faut pas prendre en considération l'endroit où l'activité intellectuelle est exercée, mais le lieu d'où provient le revenu résultant de la mise sur le marché de l'œuvre. Par exemple, un écrivain peut écrire ses livres en Suisse à la condition que la commercialisa-

⁽¹⁰⁾ Cfr ch. IV F.

⁽¹¹⁾ Pour une étude de l'article 18 LIFD, cfr Y. NOEL, « Art. 18 », in *Commentaire Romand – Impôt fédéral direct – Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2^e éd., Bâle, Helbing Lichtenhahn, 2017, pp. 312-347 ; concernant la problématique plus particulièrement en matière de commerce de titres, cfr la Circulaire n° 36 de l'AFC du 27 juillet 2012 intitulée « Commerce professionnel de titres ».

⁽¹²⁾ Cfr J.-F. MARAIA, « Art. 14 », in *Commentaire Romand – Impôt fédéral direct – Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2^e éd., Bâle, Helbing Lichtenhahn, 2017, p. 233.

⁽¹³⁾ Arrêt du Tribunal fédéral du 15 mai 2000, AFC c. X. et Commission de recours en matière fiscale du canton de O., *Revue de droit fiscal et de droit administratif*, 2002, II, p. 114.

tion du résultat de sa création soit effectuée hors du territoire helvétique. Cette conception serait également applicable à d'autres activités intellectuelles⁽¹⁴⁾. D'autre part, un artiste imposé d'après la dépense peut se produire en Suisse à condition soit qu'il ne reçoive aucune rémunération, soit qu'elle soit versée à des œuvres de bienfaisance. Dans ce dernier cas, il importe à nos yeux que les montants soient versés directement auxdites œuvres et ne transitent pas par l'artiste.

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

A. Introduction

Le principe de base est qu'en lieu et place de l'impôt sur le revenu et la fortune, le forfaitaire paie un impôt calculé sur la base de ses dépenses et de celles des personnes dont il a la charge. Pour déterminer les seuils minimums et calculer l'impôt dû, il s'agit de faire une distinction entre les exigences de la LIFD et de la LHID.

Selon la LIFD, l'IFD doit être calculé sur le montant des dépenses annuelles du contribuable, mais au minimum d'après le plus élevé des montants suivants : CHF 400'000.- ; 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 de l'ICC, la LHID prévoit que 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 dû au niveau cantonal et communal. Cette somme doit être au moins égale au montant des impôts sur le revenu et sur la fortune 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).

L'AFC précise qu'aucune déduction n'est admise pour déterminer les dépenses du contribuable ou le multiple du loyer, de la valeur locative ou du prix de pension (ch. 3.2 de la Circulaire n° 44).

B. Le calcul des dépenses du contribuable

Aussi bien sur le plan fédéral, cantonal que communal l'impôt qui remplace celui 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). Selon l'AFC qui qualifie cette règle de « principe de la dépense universelle », doivent être pris en compte les frais afférents au train de vie du contribuable suivants : les frais de nourriture et d'habillement ; les frais de logement y compris les frais de chauffage, de nettoyage, d'entretien de jardin, etc. ; les impôts et les contributions versés aux assurances sociales ; les charges totales pour le personnel (prestations en espèces et en nature) attachées au service du contribuable ; les contributions d'entretien et les pensions alimentaires ; les dépenses pour la formation, y compris les frais de la scolarité des enfants à l'étranger, les loisirs, le sport, etc. ; les dépenses pour les voyages, les vacances, les activités sportives et autres divertissements, les cures, etc. ; les frais d'entretien d'animaux domestiques coûteux (chevaux de selle), etc. ; les frais d'entretien et d'utilisation d'automobiles, de bateaux à moteur, de yachts, d'avions, etc. (ch. 3.2 de la Circulaire n° 44).

Trois remarques doivent être faites à propos du calcul des dépenses. D'une part, il y a lieu de faire une distinction entre les notions de dépense et d'investissement. Par exemple, l'acquisition d'un bien immobilier de même que des travaux à plus-value ou l'acquisition de biens mobiliers qui ne sont pas des biens de consommation, tel par exemple l'achat d'un tableau, sont des investissements qui n'entrent pas dans le cadre du calcul des dépenses du contribuable⁽¹⁵⁾. D'autre part, l'AFC précise expressément que « les frais extraordinaires et non périodiques, par exemple une donation d'une partie conséquente de la fortune du contribuable, ne seront en règle générale pas considérés comme des frais d'entretien du contribuable ou de sa famille » (ch. 3.2 de la Circulaire n° 44). Enfin, comme le stipule les dispositions légales citées ci-dessus, il y a lieu de prendre en considération non seulement les dépenses du contribuable, mais également celles des personnes dont il a la charge. Contrairement à ce que prévoyait

⁽¹⁴⁾ Cfr X. OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 4^e éd., Berne, Éditions Stämpfli, 2014, p. 57 ; X. OBERSON et J.-F. MARAIA « Artistes, art et fiscalité », *Semaine judiciaire*, 2012, II, p. 66.

⁽¹⁵⁾ J.-F. MARAIA, *op. cit.*, p. 239.

le Conseil fédéral à l'article premier de son Ordonnance du 15 mars 1993 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct et l'AFC au chiffre 2.1 de la Circulaire n° 9, ni l'OID, ni le chiffre 3.2 de la Circulaire n° 44 ne limitent le cercle des personnes à charge à celles vivant en Suisse.

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 minimums.

Tout d'abord, pour le calcul de l'IFD, le législateur a fixé un montant minimum de dépenses à CHF 400'000.- (art. 14, al. 3, litt. a, LIFD). Comme le prévoit l'article 14, alinéa 6, LIFD, le Département fédéral des finances adapte ce montant à l'indice suisse des prix à la consommation. En vertu de l'article 39, alinéa 2, LIFD, cette adaptation a lieu chaque année. Le niveau de l'indice au 30 juin précédant le début de la période fiscale est déterminant. L'adaptation est exclue si le renchérissement est négatif. Celui qui a lieu sur un renchérissement négatif se fait sur la base du dernier barème adapté. Concernant l'ICC, le législateur fédéral n'a pas imposé un seuil minimum identique à tous les cantons, mais les a obligés à en fixer un (art. 6, al. 3, litt. a, LHID). Dans les cantons francophones, il est de CHF 400'000.- dans les cantons de Berne⁽¹⁶⁾, Genève⁽¹⁷⁾ et Neuchâtel⁽¹⁸⁾, de CHF 360'000.- environ dans le canton de Vaud⁽¹⁹⁾, de CHF 250'000.- dans les cantons de Fribourg⁽²⁰⁾ et du Valais⁽²¹⁾ et de CHF 200'000.- dans celui du Jura⁽²²⁾. Le lecteur trouvera en annexe⁽²³⁾ du présent article une liste incluant la totalité des cantons suisses.

En second lieu, le montant sur lequel sont calculés l'IFD et l'ICC remplaçant l'impôt sur le revenu ne doit pas être inférieur pour les contribuables chefs de ménage, à sept fois le loyer annuel ou la valeur locative (art. 14, al. 3, litt. b, LIFD et art. 6, al. 3,

litt. b, LHID) et, pour les autres contribuables, au triple du prix de la pension annuelle pour le logement et la nourriture à leur lieu de domicile (art. 14, al. 3, litt. c, LIFD et art. 6, al. 3, litt. c, LHID). En pratique, la valeur locative est déterminée par les autorités cantonales et est identique pour l'IFD et l'ICC. Or, les pratiques cantonales varient en la matière. Par exemple, certains cantons se réfèrent au prix d'acquisition de l'immeuble majoré du coût des travaux engendrant une plus-value. Trois précisions découlent du chiffre 3.3.2. de la Circulaire n° 44. Tout d'abord, si le contribuable dispose, soit en qualité de propriétaire, soit comme locataire de plusieurs immeubles en Suisse, il y aura lieu de se fonder sur le montant du loyer ou de la valeur locative le plus élevé. Il sera également tenu compte du loyer ou de la valeur locative des autres immeubles du contribuable pour fixer le montant de ses dépenses universelles. Personnellement, si nous partageons la position de l'AFC sur ce dernier point, nous estimons en revanche que si un forfaitaire est propriétaire ou locataire de plusieurs biens immobiliers en Suisse, la valeur locative ou le loyer à prendre en considération pour déterminer le seuil minimum n'est pas le plus élevé, mais celui de l'immeuble où il est effectivement domicilié. En second lieu, par « loyer annuel », il y a lieu d'entendre celui effectivement payé pour une année entière, déduction faite des frais de chauffage. Enfin, si le logement loué appartient à une personne physique ou morale proche du contribuable, le loyer à prendre en considération sera celui qu'un tiers indépendant devrait payer.

D. L'imposition de la fortune

En vertu de l'article 6, alinéa 5, LHID, il appartient aux cantons de déterminer « comment l'imposition d'après la dépense couvre l'impôt sur la fortune » qui, il sied de le rappeler, est un impôt prélevé uniquement à l'échelon cantonal et communal mais dont certains principes auxquels ces derniers ne peuvent pas déroger figurent dans la LHID. Dans

⁽¹⁶⁾ Art. 16, al. 3, litt. a, LI.

⁽¹⁷⁾ Art. 14, al. 3, litt. a, LIPP.

⁽¹⁸⁾ Art. 17, al. 1, litt. a, LCdir.

⁽¹⁹⁾ L'article 15, alinéa 3, litt. a, LI stipule que le montant minimum est de « 415'000.- 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 415'000.- intègre la majoration de 15 % (115 %) et que le montant de base est en fait d'environ CHF 360'000.- (100 %) ». En pratique cela signifie que si un contribuable veut satisfaire le seuil figurant à l'article 15, alinéa 3, litt. 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 4'285.- (CHF 4'285 x 12 x 7).

⁽²⁰⁾ L'article 14, alinéa 3, litt. a, LICD prévoit qu'il appartient au Conseil d'Etat de fixer le montant minimum. Ce dernier l'a établi à CHF 250'000.- à l'article 2, alinéa 2, de son Arrêté du 20 mars 2001 sur l'imposition d'après la dépense.

⁽²¹⁾ L'article 11, alinéa 3, litt. a, LF prévoit qu'il appartient au Conseil d'Etat de fixer le montant minimum. Ce dernier l'a établi à CHF 250'000 à l'article 1 de son Ordonnance du 4 mai 2016 sur l'impôt d'après la dépense.

⁽²²⁾ L'article 54, alinéa 3, litt. a, prévoit qu'il appartient au Gouvernement de fixer le montant minimum. Ce dernier l'a établi à CHF 200'000.- (art. 3 OïD).

⁽²³⁾ Cfr. Annexe 1.

son message, le Conseil fédéral a expressément précisé 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, alinéa 3, LHID, soit de calculer le montant de la fortune en se référant à celui de la dépense⁽²⁵⁾.

Les cantons francophones ont choisi des méthodes différentes pour se conformer à l'article 6, alinéa 5, LHID. Les cantons de Fribourg, du Jura et du Valais ont opté pour une méthode consistant à déterminer un montant de fortune en se référant à celui pris en considération pour le calcul de l'impôt destiné à remplacer celui sur le revenu. Il est au minimum de quatre fois cette somme dans les cantons de Fribourg⁽²⁶⁾ et du Valais⁽²⁷⁾ et de huit fois dans celui du Jura⁽²⁸⁾. Cela signifie que, par exemple, dans le canton du Valais, un contribuable imposé sur une dépense de CHF 300'000.- verra son impôt sur la fortune calculé sur un montant de CHF 1'200'000.-. Dans le canton de Neuchâtel⁽²⁹⁾, l'impôt sur la fortune doit être calculé sur la valeur des biens mobiliers et immobiliers sis en Suisse, mais au minimum sur le quintuple de la base imposable pour l'impôt sur le revenu, alors que dans celui de Berne⁽³⁰⁾, il est calculé sur la valeur des immeubles se trouvant dans le canton.

Les législateurs genevois et vaudois ont opté quant à eux pour une 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⁽³¹⁾, la solution consiste à majorer ce montant de 10 %. La législation vaudoise est quant à elle plus complexe dans la mesure où l'article 15 de la Loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (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, majorés 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 %.

Le lecteur trouvera en annexe une liste incluant la totalité des cantons suisses⁽³²⁾.

Comme nous le verrons ci-dessous⁽³³⁾, pour calculer le montant de l'impôt destiné à couvrir celui sur la fortune, il est appliqué, vu les méthodes choisies différentes, le taux de l'impôt sur la fortune dans les cantons de Fribourg, du Jura, du Valais, de Berne et de Neuchâtel alors qu'il est appliqué celui de l'impôt sur le revenu dans les cantons de Genève et de Vaud.

E. Le calcul de l'impôt

Une fois l'assiette déterminée en fonction des principes étudiés ci-dessus⁽³⁴⁾, il y a lieu de calculer le montant de l'impôt. Concernant l'IFD, ce calcul se fait sur la base des éléments destinés à remplacer l'impôt sur le revenu alors qu'au niveau cantonal, il y a lieu de le calculer à la fois sur les éléments destinés à remplacer l'impôt sur le revenu et sur la fortune. Par exemple, si un contribuable imposé d'après la dépense domicilié dans le canton de Vaud ou dans celui de Genève loue un appartement CHF 6'000.- par mois, la base imposable sera au minimum de CHF 504'000.- (6'000 x 12 x 7) pour l'IFD et de CHF 554'400.- (CHF 504'000 + 10 %) pour l'ICC. Si le contribuable payant le même loyer est domicilié dans le canton du Valais, le montant minimum imposable sera identique pour l'IFD (CHF 504'000.-) et, concernant l'ICC également de CHF 504'000.- pour le calcul de l'impôt destiné à remplacer celui sur le revenu et de CHF 2'016'000.- (CHF 504'000.- x 4)

⁽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⁾ *Idem.*

⁽²⁶⁾ Art. 14, al. 4, LICD.

⁽²⁷⁾ Art. 11, al. 4, de la LF.

⁽²⁸⁾ Art. 54, al. 5, LL.

⁽²⁹⁾ Art. 17, al. 3, LCdir.

⁽³⁰⁾ Art. 16, al. 6, LL.

⁽³¹⁾ Art. 14, al. 4, LIPP.

⁽³²⁾ *Cfr* Annexe 2.

⁽³³⁾ *Cfr* ch. IV, E.

⁽³⁴⁾ *Cfr* ch. IV, A à D.

pour celui payé en lieu et place de l'impôt sur la fortune.

Pour déterminer le montant de l'IFD, il y a lieu d'appliquer le barème de l'impôt ordinaire (art. 14, al. 4, LIFD) de l'impôt sur le revenu figurant à l'article 36, alinéas 1 et 2, LIFD en tenant compte de la situation personnelle du contribuable. Le Conseil fédéral a expressément prévu à l'article 3 OID que pour déterminer le taux il n'y a pas lieu de prendre en ligne de compte les revenus qui n'entrent pas en considération dans le cadre du calcul de contrôle prévu à l'article 14, alinéa 3, littéra d, LIFD que nous étudierons ci-dessous⁽³⁵⁾. Tel est par exemple le cas du dividende d'une action étrangère pour lequel le contribuable ne requiert pas un dégrèvement partiel ou total d'impôt étranger en application d'une convention contre les doubles impositions conclues par la Suisse. Par ailleurs, la réduction prévue à l'article 36, alinéa 2bis, 2^e phrase, LIFD n'est pas applicable (art. 14, al. 4, LIFD)⁽³⁶⁾. De même, les déductions sociales visées à l'article 35 LIFD ne sont pas autorisées (art. 2 OID)⁽³⁷⁾.

Pour calculer l'ICC, il y a également lieu d'appliquer le barème de l'impôt ordinaire (art. 6, al. 4, LHID). Dans les cantons, comme Vaud et Genève, qui prévoient que l'impôt d'après la dépense destiné à couvrir l'impôt sur la fortune prend la forme d'une augmentation du montant établi sur la base de l'article 6, alinéa 3, LHID, il y a lieu d'appliquer le taux ordinaire de l'impôt sur le revenu au montant ainsi déterminé. Par exemple, dans l'exemple mentionné ci-dessus, il y a lieu d'appliquer à la somme de CHF 554'400.- le taux de l'impôt sur le revenu. En revanche, dans les cantons, tel celui du Valais, qui calculent le montant de la fortune imposable en se référant à la somme prise en compte pour calculer l'impôt destiné à remplacer celui sur le revenu, il sied d'appliquer le taux de l'impôt sur le revenu à l'impôt d'après la dépense destiné à couvrir cet impôt, et celui de l'impôt sur la fortune à l'impôt destiné à couvrir l'impôt sur la fortune. Par exemple, dans l'exemple précité, il y a lieu d'appliquer en Valais le taux de l'impôt sur le revenu à CHF 504'000.- et celui sur la fortune à CHF 2'016'000.-.

F. Le calcul de contrôle

Une fois calculé l'impôt destiné à remplacer celui sur le revenu au niveau fédéral et les impôts cantonaux et communaux ayant pour vocation de remplacer aussi bien l'impôt sur le revenu que celui sur la fortune, il y a lieu de comparer, chaque année, ces montants avec ceux calculés sur un certain nombre d'éléments. Il s'agit du calcul de contrôle.

Avant d'étudier les éléments entrant dans le cadre du calcul de contrôle, il y a lieu de faire les remarques suivantes. Tout d'abord, il faut souligner qu'une fois calculé l'impôt sur la base des dépenses et celui sur la base des éléments entrant en ligne de compte pour le calcul de contrôle, seul le plus élevé des deux est dû. Les montants ne se cumulent pas. En second lieu, vu que l'impôt sur la fortune est prélevé uniquement par les cantons et les communes, pour calculer l'impôt dû dans le cadre du calcul de contrôle, seuls les revenus entrent en considération pour établir l'IFD, alors que pour calculer l'ICC, il y a lieu de prendre en considération non seulement les revenus, mais également les éléments de fortune concernés. Par ailleurs, sous réserve des cas résultant des lettres a et b de l'article 1^{er}, alinéa 1, OID que nous mentionnerons ci-dessous, il n'est pas possible de procéder dans le cadre du calcul de contrôle à d'autres déductions, notamment des intérêts passifs, des rentes et des charges durables (art. 1, al. 2, OID). Il en va de même des déductions sociales prévues à l'article 35 LIFD (art. 2 OID)⁽³⁸⁾. Enfin, les règles pour déterminer le taux applicable sont les mêmes que celles pour calculer l'impôt sur le montant des dépenses étudiées ci-dessus⁽³⁹⁾. Par conséquent, il y a lieu d'appliquer les barèmes ordinaires en tenant compte de la situation personnelle du contribuable et les revenus ainsi que les éléments de fortune qui n'entrent pas en ligne de compte pour le calcul de contrôle ne sont pas pris en considération pour déterminer le taux. Nous attirons l'attention du lecteur sur le fait qu'il en va différemment dans le cadre de l'imposition modifiée d'après la dépense prévue par un certain nombre de conventions de double imposition⁽⁴⁰⁾.

Les éléments bruts à prendre en considération dans le cadre du calcul de contrôle sont les suivants (art. 14, al. 3, litt. d, LIFD et art. 6, al. 6, LHID).

⁽³⁵⁾ Cfr ch. IV, F.

⁽³⁶⁾ L'article 36, alinéa 2bis, 2^e phrase, LIFD prévoit que le montant de l'impôt fixé en fonction des principes généraux est réduit de CHF 251.- par enfant et par personne nécessiteuse.

⁽³⁷⁾ L'article 35 LIFD prévoit des déductions sociales pour les enfants mineurs ou ceux faisant un apprentissage ou des études dont le contribuable assure l'entretien, pour les personnes totalement ou partiellement incapables d'exercer une activité lucrative à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit et pour les époux qui vivent en ménage commun.

⁽³⁸⁾ Concernant l'article 35 LIFD, cfr la note 37 ci-dessus.

⁽³⁹⁾ Cfr ch. IV, E.

⁽⁴⁰⁾ Cfr ch. V, C.

1. La fortune immobilière sise en Suisse et son rendement.

Concernant l'IFD, les revenus d'un immeuble⁽⁴¹⁾ situé en Suisse dont un forfaitaire est propriétaire entrent en ligne de compte pour le calcul de contrôle quel que soit le canton dans lequel il se trouve. À noter qu'en Suisse, le propriétaire paie un impôt sur la valeur locative même s'il ne loue pas son bien immobilier (art. 21, al. 1, litt. b, LIFD). En vertu de l'article 1^{er}, alinéa 1, lettre a, OID, les frais d'entretien prévus dans l'Ordonnance du Conseil fédéral du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles sont déductibles. Quant à l'ICC, soit l'immeuble est situé dans le canton où le forfaitaire est domicilié et dans ce cas il entre en considération pour le calcul de contrôle aussi bien au niveau de l'impôt sur le revenu que de la fortune, soit il se trouve dans un autre canton et dans ce cas il n'entre pas en ligne de compte pour le calcul de contrôle car l'impôt sur le revenu et la fortune sont dus dans ce canton. En pratique, cela signifie que si une personne imposée d'après la dépense acquiert une résidence secondaire dans le canton où elle est domiciliée, les impôts liés à ce bien immobilier s'ils n'excèdent pas ceux calculés sur le montant de la dépense et les autres éléments du calcul de contrôle n'augmenteront pas sa charge fiscale, alors que si elle l'acquiert dans un autre canton tous les impôts liés à ce bien immobilier seront dus et ne seront en aucun cas couverts par l'impôt calculé sur la dépense.

2. Les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu'ils produisent.

En pratique, cette disposition vise essentiellement les œuvres d'art. Il sied de relever que contrairement notamment à la législation vaudoise, l'article 55, lettre a, de la Loi du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) prévoit que dans le canton de Genève les collections artistiques et scientifiques qui peuvent être considérées comme des meubles meublant ne sont pas soumises à l'impôt sur la fortune.

3. Les capitaux mobiliers placés en Suisse, y compris les créances garanties par gage immobilier, et les revenus qu'ils produisent.

Tout d'abord, il sied de souligner que l'expression « capitaux mobiliers placés en Suisse » utilisée par le législateur est malheureuse dans la mesure où, comme le souligne elle-même l'AFC, le lieu où

sont déposés les capitaux n'est nullement déterminant (ch. 3.3.4 de la Circulaire n° 44). Le fait que les titres soient déposés dans une banque en Suisse ou à l'étranger est sans conséquence.

Pour déterminer les titres et les créances de même que leurs revenus qui entrent en ligne de compte pour le calcul de contrôle le seul critère est, en cas de droit de créance, le domicile ou le siège du débiteur et, en cas de droits de participation, le lieu du siège de la société de capitaux ou de la société coopérative à laquelle participe le forfaitaire. Seuls les cas où ce domicile ou ce siège est en Suisse engendrent une prise en considération pour le calcul de contrôle (ch. 3.3.4 de la Circulaire n° 44). La seule exception à ce principe est le cas où une personne imposée d'après la dépense a une créance contre un débiteur dont le domicile ou le siège est à l'étranger mais que cette créance est garantie par un gage sur un immeuble situé en Suisse.

Nous attirons l'attention du lecteur sur le fait que font partie des créances visées par le calcul de contrôle les liquidités, en quelque monnaie que ce soit, et leurs revenus déposés dans une banque suisse. En revanche, tel n'est pas le cas si elles le sont à titre fiduciaire dans une banque à l'étranger.

Sous réserve de quelques exceptions, les revenus entrant en ligne de compte pour le calcul de contrôle sont ceux soumis à l'impôt anticipé (art. 4 de la Loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA)). En cas de déclaration, le forfaitaire pourra récupérer ce montant (art. 21 à 34 LIA) peu importe que le montant de l'impôt dû soit celui calculé sur les dépenses ou sur les éléments du calcul de contrôle.

Il sied de rappeler qu'en Suisse les gains en capitaux réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable ne sont pas imposables (art. 16, al. 3, LIFD et art. 7, al. 4, litt. b, LHID). Cela signifie que si un forfaitaire fait des gains en capitaux avec des titres suisses la valeur de ces derniers entrera en ligne de compte pour le calcul de l'impôt sur la fortune mais que les revenus sous forme de gains en capitaux ne seront pas imposés⁽⁴²⁾.

4. Les droits d'auteur, brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qu'ils produisent.

5. Les retraites, rentes et pensions de source suisse.

6. Les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôt étranger

⁽⁴¹⁾ En vertu de l'article 21, alinéa 1, LIFD, il y a lieu d'entendre par « rendement de la fortune immobilière » en particulier : a tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance ; b la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit ; c les revenus provenant de droits de superficie ; d les revenus provenant de l'exploitation de gravières, des sablières ou d'autres ressources du sol.

⁽⁴²⁾ *Cfr* notamment les références citées à la note n° 11 ci-dessus.

en application d'une convention contre les doubles impositions conclues par la Suisse.

Tout d'abord, il y a lieu de réserver expressément le cas des contribuables qui souhaitent bénéficier des conventions conclues entre la Suisse, d'une part, et l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les États-Unis, l'Italie et la Norvège, d'autre part, que nous traiterons ci-dessous⁽⁴³⁾.

La problématique qui nous intéresse présentement est celle d'un contribuable imposé d'après la dépense qui reçoit un revenu provenant d'un État qui prélève un impôt, par exemple à la source, dont il peut demander le dégrèvement total ou partiel en application d'une convention de double imposition conclue entre cet État et la Suisse. Les revenus concernés sont essentiellement les dividendes, les intérêts, les redevances, les rentes, les pensions et les revenus du travail. Le cas type est le forfaitaire qui reçoit un dividende de 100 provenant d'un État ne figurant pas parmi ceux mentionnés ci-dessus prélevant un impôt à la source de 35 % qui, en application de la convention de double imposition, pourrait être réduit à 20 %. Face à une telle situation, le contribuable a le choix suivant : soit il renonce à faire usage de la convention de double imposition et à requérir le dégrèvement total ou partiel d'impôt et, par conséquent, il n'est pas tenu de déclarer le revenu en question en Suisse et ce dernier est sans influence sur son imposition ; soit, au contraire, il requiert le dégrèvement total ou partiel d'impôt en application de la convention de double imposition et dans ce cas il est tenu de déclarer ce revenu, qui entre dans le calcul de contrôle, en Suisse. Il appartient par conséquent au forfaitaire de comparer de cas en cas si financièrement il est préférable de payer l'impôt à l'étranger ou d'en requérir le dégrèvement total ou partiel et de l'intégrer dans le calcul de contrôle.

Il appartient au contribuable qui opte pour la solution consistant à faire usage de la convention de double imposition de déclarer en Suisse le revenu brut, ce qui correspond au revenu déduction faite du montant de l'impôt payé à l'étranger. Dans l'exemple mentionné ci-dessus, il appartient au contribuable de déclarer 85.

L'AFC précise que le critère déterminant n'est pas que le contribuable ait entrepris des démarches pour obtenir les avantages découlant d'une convention de double imposition, mais simplement le fait qu'il a été exonéré d'impôt étranger en vertu de ladite convention. Tel est notamment le cas lorsqu'un État étranger renonce à imposer une pension de retraite non

pas sur la base d'une attestation officielle ou d'une demande particulière, mais sur la seule indication d'une adresse en Suisse du débiteur. Dans ce cas, l'AFC estime que soit il incombe au contribuable d'annoncer le revenu dans le calcul de contrôle, soit de payer spontanément après coup à l'État étranger l'impôt à la source qui aurait dû être retenu (ch. 3.3.4 et 5.1 de la Circulaire n° 44). Cependant, selon la doctrine, un contribuable qui ne paierait pas un impôt à la source à l'étranger sans en avoir requis le dégrèvement, soit sans avoir eu un comportement actif, sans l'annoncer dans le calcul de contrôle ne commet pas une soustraction d'impôt en Suisse. En revanche, il pourrait s'exposer à des reprises et/ou des sanctions dans l'État duquel le revenu dégrévé d'impôt provient⁽⁴⁴⁾.

Nous tenons enfin à attirer l'attention du lecteur sur le fait qu'entrent en considération dans le calcul de contrôle uniquement les cas où des impôts de l'État d'origine tombent totalement ou partiellement en vertu de la convention de double imposition. Le fait d'appliquer une telle convention de double imposition pour déterminer l'État compétent pour imposer un revenu est sans effet sur le calcul de contrôle. Par exemple, le fait d'appliquer une convention pour déterminer qu'un revenu immobilier est imposé dans l'État où se trouve l'immeuble ou que le tantième versé par une société est imposé dans l'État du siège de la société n'a pas comme effet que lesdits revenus immobiliers ou tantièmes doivent être pris en considération dans le calcul de contrôle.

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

A. Introduction

En principe, les personnes imposées d'après la dépense en Suisse peuvent bénéficier des conventions de double imposition sans restriction particulière (ch. 5.1 de la Circulaire n° 44). Cependant, 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 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. Il sied de 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, peut être d'une importance

⁽⁴³⁾ Cfr ch. V, C.

⁽⁴⁴⁾ J.-F. MARAIA, *op. cit.*, p. 248.

relative dans la mesure où ces montants entrent en considération dans le cadre du calcul de contrôle⁽⁴⁵⁾, mais surtout de profiter des règles conventionnelles concernant la détermination du domicile du contribuable qui sont souvent plus favorables que celles prévues par le droit interne⁽⁴⁶⁾.

B. La Convention de double imposition conclue entre la Suisse et la France (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 (Convention franco-suisse), n'est pas considérée comme résident d'un État contractant au sens de la convention « une personne physique qui n'est imposable dans cet État que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet État ».

Bien que cette disposition ne visait absolument pas les personnes imposées d'après la dépense en Suisse et qu'elle ne leur était pas applicable, des entretiens ont eu lieu, selon une circulaire du 29 février 1968 adressée par l'AFC aux administrations cantonales des contributions, entre les administrations fiscales suisses et françaises dans le cadre d'une procédure amiable régie par l'article 27 de la Convention franco-suisse. Cet accord a donné naissance à ce que l'on a appelé le « forfait majoré ». En pratique, si le contribuable imposé d'après la dépense acceptait que le montant sur lequel il était imposé soit majoré de 30 %, les administrations fiscales françaises considéraient qu'il était domicilié fiscalement en Suisse au sens de la convention. Pour des motifs totalement erronés que nous avons développés dans d'autres contributions⁽⁴⁷⁾, la Direction générale des finances publiques française a dénoncé unilatéralement cet accord le 26 décembre 2012 et a décidé que la Convention franco-suisse ne s'appliquait plus aux personnes imposées d'après la dépense en Suisse à partir du 1^{er} janvier 2013 peu importe qu'elles paient ou non un forfait majoré. L'argument clé de l'administration fiscale française était que les personnes imposées d'après la dépense sont impossibles en Suisse uniquement sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des

résidences qu'elles possèdent en Suisse et que par conséquent, elles entrent dans le champ d'application de l'article 4, paragraphe 6, lettre b, de la Convention franco-suisse citée ci-dessus et qu'il n'y a plus de raison de tenir compte de l'accord conclu avec les autorités suisses prévoyant le forfait majoré.

Depuis le 1^{er} janvier 2013, les autorités fiscales françaises et suisses adoptent des positions diamétralement opposées. En effet, alors que, comme nous l'avons vu, les premières considèrent que les forfaitaires, forfait majoré ou pas, ne peuvent plus bénéficier de la Convention franco-suisse, les secondes réfutent totalement cette position. La position des administrations fiscales cantonales helvétiques peut être résumée de la manière suivante. Du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2015, elles ont unanimement considéré qu'il y avait lieu de faire une distinction entre les forfaitaires au bénéfice d'un forfait majoré et les autres, seuls les premiers pouvant bénéficier de la Convention franco-suisse. Depuis le 1^{er} janvier 2016, certains cantons continuent à adopter la même position à l'égard de tous les forfaitaires. En revanche, un certain nombre d'administrations cantonales considère qu'il y a lieu de faire une distinction à partir de cette date entre les personnes imposées d'après la dépense qui sont au bénéfice des anciennes règles, soit celles qui étaient déjà imposées d'après la dépense au 1^{er} janvier 2016, à qui il y a lieu de continuer à appliquer la distinction entre forfait simple et forfait majoré et les contribuables dont le statut est régi selon le nouveau droit réformé le 28 septembre 2012 entré en vigueur le 1^{er} janvier 2016 pour qui il y a lieu de considérer que la Convention franco-suisse s'applique sans qu'ils n'aient l'obligation de payer le forfait majoré. La position de ces cantons repose sur l'idée que, selon le nouveau droit, comme nous l'avons vu ci-dessus⁽⁴⁸⁾, les cantons ont l'obligation d'imposer la fortune des personnes imposées d'après la dépense et que par conséquent ce type de contribuables n'entre pas dans le champ d'application de l'article 4, paragraphe 6, lettre b, de la Convention franco-suisse, forfait majoré ou non.

Personnellement, nous estimons que la Suisse n'aurait jamais dû conclure un accord avec la France prévoyant le « forfait majoré » dans la mesure où l'article 4, paragraphe 6, lettre b, de la Convention franco-suisse ne s'appliquait pas aux personnes imposées d'après la dépense même avant que le droit n'ait

⁽⁴⁵⁾ Cfr ch. IV, F.

⁽⁴⁶⁾ Cfr pour une comparaison entre les critères prévus par le droit interne belge et français et les conventions de double imposition belgo-suisse et franco-suisse, Ph. KENEL, *op. cit.*, pp. 86-88.

⁽⁴⁷⁾ Pour une présentation détaillée de ces motifs, cfr Ph. KENEL, *op. cit.*, pp. 77 à 83 et Ph. 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 à 89.

⁽⁴⁸⁾ Voy. ch. IV D.

été réformé. Il va de soi que ceci est d'autant plus le cas sous l'empire du nouveau droit.

C. Les conventions de double imposition conclues par la Suisse avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les États-Unis, l'Italie et la Norvège (imposition modifiée d'après la dépense)

Les conventions conclues par la Suisse avec l'Allemagne⁽⁴⁹⁾, l'Autriche⁽⁵⁰⁾, la Belgique⁽⁵¹⁾, le Canada⁽⁵²⁾, les États-Unis⁽⁵³⁾, l'Italie⁽⁵⁴⁾ et la Norvège⁽⁵⁵⁾ prévoient un système qualifié d'« imposition modifiée d'après la dépense ».

Un forfaitaire qui souhaite bénéficier d'une convention de double imposition prévoyant ce système doit déclarer et être imposé en Suisse aussi bien au niveau fédéral, cantonal que communal sur tous les revenus provenant de l'État concerné à condition que la convention attribuée à la Suisse le pouvoir d'imposition. Par exemple, un forfaitaire souhaitant bénéficier 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 (Convention belgo-suisse) doit déclarer et être imposé en Suisse sur un dividende de source belge, mais non pas sur un tantième versé par une société se trouvant dans cet État. En effet, selon la Convention belgo-suisse le premier doit être imposé en Suisse en vertu de l'article 10, paragraphe 1, alors que le second doit l'être en Belgique selon l'article 16. Il importe de souligner que ces revenus seront traités de la même manière que ceux entrant en considération pour le calcul de contrôle (art. 14, al. 5, LIFD et art. 6, al. 7, LHID). En d'autres termes, un forfaitaire souhaitant bénéficier de l'une des conventions de double imposition mentionnées ci-dessus se trouvant dans l'obligation de déclarer les revenus précités ne verra pas le montant de ses impôts augmenter à la condition qu'ajouté aux éléments à prendre en compte dans

le cadre du calcul de contrôle il n'engendre pas un impôt supérieur à celui calculé sur ses dépenses.

Les déductions admises sont les mêmes que celles pour le calcul de contrôle prévues à l'article 1^{er} OID⁽⁵⁶⁾. Contrairement à la règle applicable pour déterminer le taux de l'impôt calculé sur les dépenses, il y a lieu de prendre en considération pour déterminer celui applicable aux revenus entrant en considération dans le cadre de l'imposition modifiée d'après la dépense l'ensemble des revenus du contribuable comme si tous ses revenus étaient imposables en Suisse (art. 4, al. 2, OID et art. 7, al. 1, LIFD). Par conséquent, soit le contribuable déclare la totalité de ses revenus mondiaux, soit le taux maximum est applicable.

En pratique, nous rencontrons souvent la problématique suivante. Afin d'éviter le prélèvement d'un impôt à la source, le contribuable qui souhaite bénéficier d'une des conventions prévoyant l'imposition modifiée d'après la dépense a besoin de démontrer dans le cadre de l'année en cours qu'il déclare tous les revenus de l'État concerné. Or, c'est seulement lorsqu'il remplira sa déclaration en Suisse l'année suivante qu'il devra le faire. Pour résoudre ce problème, nous recommandons aux autorités fiscales cantonales de délivrer des documents attestant qu'un contribuable bénéficie durant l'année en cours des conventions prévoyant l'imposition modifiée d'après la dépense si le contribuable s'engage de manière irrévocable à déclarer dans sa déclaration qu'il déposera l'année prochaine la totalité des revenus des États concernés.

VI. Quelques questions particulières

A. Procédure

En pratique, lorsqu'un ressortissant étranger vient s'installer en Suisse et souhaite être imposé d'après la dépense, il fait en parallèle une requête d'autorisation de séjour et une demande tendant à démon-

⁽⁴⁹⁾ Art. 4, par. 6, de la Convention conclue le 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus et sur la fortune.

⁽⁵⁰⁾ 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.

⁽⁵¹⁾ Art. 4, par. 4, de la Convention conclue le 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

⁽⁵²⁾ 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.

⁽⁵³⁾ Art. 4, par. 5, de la Convention conclue le 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les États-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu.

⁽⁵⁴⁾ Art. 4, par. 5, litt. 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.

⁽⁵⁵⁾ 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.

⁽⁵⁶⁾ *Cfr.* ch. IV, E.

trer qu'il satisfait aux conditions pour être imposé à forfait auprès des autorités cantonales compétentes. Dans certains cantons, l'autorité en charge du permis de séjour attend que l'autorité fiscale se soit prononcée, alors que dans d'autres, il s'agit de deux procédures indépendantes. Comme nous le verrons ci-dessous⁽⁵⁷⁾, il existe des règles particulières pour les ressortissants étrangers n'ayant pas la nationalité d'un État membre de l'UE ou de l'AELE.

Comme tout autre contribuable imposé de manière illimitée en Suisse, il incombe au forfaitaire de remplir chaque année une déclaration fiscale. Contrairement au contribuable imposé au rôle ordinaire, il n'a pas l'obligation d'annoncer la totalité de sa fortune et de ses revenus. Les seuls éléments qu'il lui incombe de déclarer sont ceux qui entrent en ligne de compte pour le calcul de contrôle⁽⁵⁸⁾ et l'imposition modifiée d'après la dépense⁽⁵⁹⁾.

Le Conseil fédéral a précisé à l'article 5 OID que l'autorité de taxation notifie au contribuable uniquement le résultat de la taxation le plus élevé en application des articles 14, alinéas 3 à 5, LIFD. En d'autres termes, si, sur la base des éléments déclarés, un contribuable est imposé non pas sur la base de ses dépenses, mais sur celle du calcul de contrôle, il recevra une décision de taxation comportant uniquement le montant d'impôt dû dans le cadre du calcul de contrôle, et non pas celui qu'il aurait payé s'il avait été imposé sur ses dépenses, l'inverse étant également vrai.

Une question pratique importante est de déterminer si une personne imposée d'après la dépense peut renoncer à cette forme d'imposition et y revenir. Il est intéressant de souligner que dans le message que le Conseil fédéral a rédigé à l'occasion de la réforme du droit de l'imposition d'après la dépense⁽⁶⁰⁾, il précisait qu'il y avait lieu de maintenir 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. Or, l'AFC adopte une position diamétralement opposée au chiffre 2.5 de la Circulaire n° 44 puisqu'elle considère que « le contribuable qui renonce à l'imposition d'après la dépense pour être imposé à l'impôt ordinaire ne peut plus, en règle générale, être imposé à nouveau à l'imposition d'après la dépense ». Actuellement, les pratiques cantonales ne sont pas uniformes en la matière.

Le contribuable peut demander à l'autorité compétente un document attestant qu'il est imposé de manière illimitée en Suisse (avec indication ou non qu'il l'est d'après la dépense en Suisse) et, le cas échéant, précisant qu'il remplit les conditions pour bénéficier d'une ou de conventions de double imposition déterminées.

Le forfaitaire qui aurait donné de fausses indications aux autorités fiscales se trouve dans la même situation qu'un contribuable ordinaire et une procédure pour soustraction ou pour tentative de soustraction d'impôt peut être ouverte. De même, il peut également être puni pour l'inobservation de prescription d'ordre (ch. 6 de la Circulaire n° 44).

B. Règles particulières applicables aux ressortissants étrangers non européens

Pour être domicilié en Suisse et, par conséquent, y être imposé de manière illimitée, il est nécessaire d'être titulaire d'une autorisation de séjour. Cette question ne pose aucun problème particulier pour les personnes ayant la nationalité d'un État membre de l'UE ou de l'AELE dans la mesure où il bénéficie 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). En revanche, seules deux possibilités s'offrent à un ressortissant d'un État tiers. 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 obtenir une autorisation de séjour pour rentier. S'il ne remplit pas ces conditions, la seule voie qui s'offre à lui est de 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, litt. b, LEtr et art. 32 OASA). À titre d'exemple d'« intérêts publics majeurs », le Conseil fédéral cite dans son ordonnance des « intérêts cantonaux majeurs en matière de fiscalité » (art. 32, al. 1, litt. c, OASA). Pour considérer que tel est le cas, la grande majorité des cantons exige que le contribuable soit imposé sur

⁽⁵⁷⁾ Cfr. ch. VI, B.

⁽⁵⁸⁾ Cfr. ch. IV, F.

⁽⁵⁹⁾ Cfr. ch. V, C.

⁽⁶⁰⁾ Message du Conseil fédéral du 29 juin 2011 relatif à la Loi fédérale sur l'imposition d'après la dépense, FF, 2011, p. 5618.

un montant de dépense minimum supérieur au seuil prévu par la loi que nous avons étudiée ci-dessus⁽⁶¹⁾.

C. L'imputation forfaitaire d'impôt

L'objet de ce qui suit est de déterminer dans quelle mesure un contribuable helvétique peut récupérer en Suisse l'impôt payé et non récupérable dans l'État source concernant les dividendes, les intérêts et les redevances. Par exemple, la Belgique prélève un précompte libératoire de 30 % sur les dividendes. Cependant, il résulte des paragraphes 1 et 2 de l'article 10 de la Convention belgo-suisse que les dividendes sont imposables dans l'État de résidence de la personne qui les reçoit, mais que l'État où est résidente la société peut prélever un impôt ne devant pas excéder le 15 % du montant brut des dividendes. Par conséquent, la Belgique prélèvera 30 % et le contribuable pourra récupérer auprès de ce pays 15 %. La question qui nous préoccupe présentement est de savoir si le contribuable résidant en Suisse peut récupérer les autres 15 % auprès des autorités helvétiques.

En vertu de l'article 2, alinéa 1, de l'Ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt (OIFI), « les personnes physiques ou morales, résidents de Suisse, dont les revenus provenant d'un État contractant ont été soumis à un impôt limité dans cet État conformément à une convention, peuvent demander une imputation forfaitaire d'impôt ». En d'autres termes, dans l'exemple mentionné ci-dessus, le contribuable résidant en Suisse pourra obtenir l'imputation (crédit) de l'impôt de 15 % non récupérable en Belgique. Telle est la règle applicable si certaines conditions sont remplies au contribuable soumis à l'impôt ordinaire.

Cependant, il existe une règle particulière pour les personnes imposées d'après la dépense. En effet, l'article 4, alinéa 1, OIFI stipule que ces dernières ne peuvent pas demander l'imputation forfaitaire. Elles ne peuvent par conséquent pas, dans l'exemple précité, récupérer en Suisse les 15 % d'impôt non récupérables en Belgique. Le Conseil fédéral a toutefois prévu une exception à ce principe pour les personnes bénéficiant de l'imposition modifiée d'après la dépense au sens des conventions de double imposition signées par la Suisse avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les États-Unis, l'Italie et la Norvège⁽⁶²⁾. En effet, l'article 4, alinéa 3, OIFI prévoit que « les personnes physiques bénéficiant de

l'impôt d'après la dépense qui paient les impôts en totalité sur tous les revenus provenant de certains États contractants au taux du revenu total, peuvent prétendre pour les montants provenant de ces États contractants (...) à l'imputation forfaitaire d'impôt. En revanche, la déduction des parts qui sont à la charge de la Confédération, des cantons et des communes (...) ne peut ramener les impôts suisses dus sur le revenu au-dessous du montant de l'impôt qui doit être calculé d'après la dépense ou d'après d'autres éléments de revenus plus élevés, à l'exception toutefois de ceux pour lesquels l'imputation forfaitaire d'impôt est accordée ». Cela signifie que seuls les contribuables bénéficiant de l'imposition modifiée d'après la dépense peuvent requérir l'imputation forfaitaire d'impôt pour les revenus des conventions de double imposition concernées à condition néanmoins qu'ils paient un impôt supérieur à celui calculé sur la base des dépenses ou dans le cadre du calcul de contrôle déduction faite de ceux pour lesquels l'imputation forfaitaire est requise.

D. Exigences relatives au nombre de jours à passer en Suisse

Pour déterminer le nombre de jours qu'une personne imposée d'après la dépense doit passer en Suisse afin de ne pas perdre ce statut, il sied d'étudier la question sous trois angles : la législation en matière de permis de séjour, le droit fiscal suisse et le droit fiscal international⁽⁶³⁾.

Pour déterminer à quelles conditions une autorisation de séjour prend fin, il y a lieu de faire une distinction entre les européens (ressortissants de l'UE et de l'AELE) dont le statut est régi par l'ALCP et les ressortissants d'États tiers. Concernant les premiers cités, l'article 24, paragraphe 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. Il se borne à stipuler que ce dernier perd son titre de séjour s'il passe plus de six mois consécutifs à l'étranger sans revenir en Suisse. Les conditions sont plus strictes pour les ressortissants non européens. En effet, le Secrétariat d'État aux migrations 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⁽⁶⁴⁾ 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 hel-

(61) Cfr ch. IV, C.

(62) Cfr ch. V, C.

(63) Pour une étude détaillée de ces questions, cfr Ph. KENEL, « Les exigences légales relatives à la durée du séjour en Suisse d'un ressortissant étranger imposé d'après la dépense », *Notalex*, 2010, pp. 26-32.

(64) Cfr ch. VI, B.

vétique la majeure partie de leur temps⁽⁶⁵⁾. 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).

Comme nous l'avons vu ci-dessus⁽⁶⁶⁾, la LIFD et la LHID déterminent à quelles conditions une personne est imposée de manière illimitée en Suisse. Alors qu'au chiffre 1 de la Circulaire n° 9, l'AFC précisait expressément que « la création d'un domicile fictif en Suisse exclut l'imposition d'après la dépense », elle n'a pas repris cette précision dans la Circulaire n° 44. De toute manière, même si un contribuable ayant un domicile fictif en Suisse ne connaît pas de problème dans ce pays, il les rencontre dans celui où il est domicilié effectivement.

Si la question de savoir où est domicilié un contribuable se pose par rapport à un État avec lequel la Suisse n'a pas conclu de convention de double imposition, il y a lieu de répondre à cette question à la lumière du droit interne de cet État et de la Suisse. Si les conditions sont remplies dans les deux pays, le contribuable encourt le risque d'être imposé dans les deux pays. Il en va de même si l'État étranger concerné et la Suisse ont conclu une convention de double imposition, mais que le forfaitaire ne remplit pas les critères pour en bénéficier.

Concernant la Belgique, si le contribuable est au bénéfice de l'imposition modifiée d'après la dépense⁽⁶⁷⁾, et que, par conséquent, il remplit les conditions pour se voir appliquer la Convention belgo-suisse, il y a lieu de trancher la question de son domicile à l'aune de l'article 4, paragraphe 2, de ladite convention qui prévoit les critères suivants : il est considéré comme résident de l'État où il dispose d'un foyer d'habitation permanent. Si tel est le cas aussi bien en Suisse qu'en Belgique, il est considéré comme un résident de l'État où il a le centre de ses intérêts vitaux, soit l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits. Si l'État où il a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé ou s'il ne dispose d'un foyer d'habitation permanent ni en Belgique ni en Suisse, il est considéré comme un résident de l'État où il séjourne de façon habituelle. Si l'intéressé séjourne de façon habituelle aussi bien en Suisse qu'en Belgique ou s'il ne séjourne de façon habituelle ni en Suisse ni en Belgique, il est considéré comme un résident de l'État dont il possède la nationalité. S'il est à la fois suisse et belge ou s'il ne possède ni

la nationalité de la Suisse ni la nationalité de la Belgique, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. Cette dernière hypothèse ne se présente jamais pour une personne imposée d'après la dépense qui, selon la législation helvétique, ne peut pas être de nationalité suisse⁽⁶⁸⁾. En revanche, si le contribuable n'est pas au bénéfice de l'imposition modifiée d'après la dépense, il ne bénéficiera pas de l'application de ces critères. La question de son domicile sera tranchée, en Suisse, selon les critères présentés ci-dessus⁽⁶⁹⁾ et en Belgique en vertu de l'article 2, § 1, 1, lettre a, du Code des impôts sur les revenus en vertu duquel il y a lieu d'entendre par « habitant du Royaume » « les personnes physiques, qui ont établi en Belgique leur domicile ou le siège de leur fortune ».

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

Par décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009, la Suisse a accepté d'insérer dans les nouvelles conventions de double imposition le contenu de l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune et de renégocier si l'État cocontractant le souhaite les conventions existantes dans ce sens. En d'autres termes, le gouvernement helvétique a accepté le système de l'échange d'informations à la demande. La Suisse et la Belgique ont fait usage de cette faculté dans le cadre de la renégociation de la Convention belgo-suisse conclue le 10 avril 2014 en modifiant l'article 26 de cette dernière.

Comme les autres conventions nouvellement conclues ou modifiées par la Suisse, l'article 26, § 1^{er}, de la Convention belgo-suisse prévoit que les autorités compétentes échangent uniquement des « 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 toute nature... ».

Or, dans un arrêt du 20 août 2018, le Tribunal administratif fédéral a considéré que « l'indication que les recourants font l'objet d'une taxation d'après la dépense, ainsi que le montant du forfait de dépenses retenu pour la taxation, constitue des informations qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes »⁽⁷⁰⁾. Par conséquent, les juges ont refusé que ces informa-

⁽⁶⁵⁾ Directives et commentaires – Domaine des étrangers (Directives LEtr) du SEM, ch. 5.3.3.4, 5.3 et 5.5.1.

⁽⁶⁶⁾ Cfr ch. III, B.

⁽⁶⁷⁾ Cfr ch. V, C.

⁽⁶⁸⁾ Cfr ch. III, A.

⁽⁶⁹⁾ Cfr ch. III, B.

⁽⁷⁰⁾ Arrêt du Tribunal administratif fédéral du 20 août 2018, *A à U c. AFC*, considérant 3.6.4.

tions soient transmises par la Suisse à l'Espagne qui, en l'occurrence, était l'Etat requérant.

Conclusion

Pour conclure, nous estimons que le système de l'imposition d'après la dépense est stabilisé politiquement vu le rejet par près de 60 % des votants le 30 novembre 2014 de l'initiative fédérale « Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux) » et juridiquement en raison de la réforme adoptée par l'Assemblée fédérale le 28 septembre 2012.

Comparé à d'autres systèmes d'imposition attractifs pour les personnes fortunées offerts notamment par le Portugal, Malte, l'Italie et le Royaume-Uni, l'imposition d'après la dépense a l'inconvénient d'être dans certains cas plus coûteux et de ne pas autoriser le contribuable en bénéficiant d'exercer une activité lucrative en Suisse. En revanche, il offre l'énorme avantage de ne pas être limité dans le temps et de ne pas obliger la personne en bénéficiant de déclarer ses avoirs et ses revenus à l'exception de ceux entrant en ligne de compte dans le calcul de contrôle et l'imposition modifiée d'après la dépense.

Annexe 1

Cantons	Seuils minimums au niveau cantonal et communal
⁽¹⁾ Appenzell Rh.-Int.	CHF 400'000.00
⁽²⁾ Argovie	CHF 400'000.00
⁽³⁾ Berne	CHF 400'000.00
⁽⁴⁾ Fribourg	CHF 250'000.00
⁽⁵⁾ Genève	CHF 400'000.00
⁽⁶⁾ Glaris	CHF 400'000.00
⁽⁷⁾ Grisons	CHF 400'000.00
⁽⁸⁾ Jura	CHF 200'000.00
⁽⁹⁾ Lucerne	CHF 600'000.00
⁽¹⁰⁾ Neuchâtel	CHF 400'000.00
⁽¹¹⁾ Nidwald	CHF 400'000.00
⁽¹²⁾ Obwald	CHF 400'000.00
⁽¹³⁾ Saint-Gall	CHF 600'000.00
⁽¹⁴⁾ Schwytz	CHF 600'000.00
⁽¹⁵⁾ Soleure	CHF 400'000.00
⁽¹⁶⁾ Tessin	CHF 400'000.00
⁽¹⁷⁾ Thurgovie	CHF 631'000.00 Charges fiscales ICC minimum = CHF 150'000 – au moins 20 fois le loyer
⁽¹⁸⁾ Uri	CHF 400'000.00
⁽¹⁹⁾ Valais	CHF 250'000.00
⁽²⁰⁾ Vaud	CHF 360'000 environ
⁽²¹⁾ Zoug	CHF 500'000.00

⁽⁷¹⁾ Art. 17, al. 3, litt. a, de la Steuergesetz vom 25. April 1999 des Kantons Appenzell Innerrhoden.

⁽⁷²⁾ Art. 24, al. 3, litt. a, de la Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 des Kantons Aargau.

⁽⁷³⁾ Art. 16, al. 3, litt. a, de la Loi sur les impôts du 21 mai 2000 du Canton de Bern.

⁽⁷⁴⁾ Art. 2, al. 2, de l'Arrêté du Conseil d'État du 20 mars 2001 sur l'imposition d'après la dépense.

⁽⁷⁵⁾ Art. 14, al. 3, litt. a, de la Loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 du Canton de Genève.

⁽⁷⁶⁾ Art. 13, al. 3, ch. 1, de la Steuergesetz vom 7. Mai 2000 des Kantons Glarus.

⁽⁷⁷⁾ Art. 2a de l'Ausführungsbestimmungen zur Steuergesetzgebung (ABzStG) vom 27.11.2007.

⁽⁷⁸⁾ Art. 3 de l'Ordonnance du Gouvernement du 15 décembre 2015 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt d'État.

⁽⁷⁹⁾ Art. 21, al. 3, litt. a, de la Steuergesetz vom 22. November 1999 des Kantons Luzern.

⁽⁸⁰⁾ Art. 17, al. 1, litt. a, de la Loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 de la République et du Canton de Neuchâtel.

⁽⁸¹⁾ Art. 5, al. 1, de la Vollzugsverordnung vom 19. Dezember 2000 zum Gesetz vom 22. März 2000 über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuergesetz) des Kantons Nidwalden.

⁽⁸²⁾ Art. 16a, al. 1, litt. a, de la Steuergesetz vom 30. Oktober 1994 des Kantons Obwalden.

⁽⁸³⁾ Art. 27, al. 2, de la Steuergesetz vom 9. April 1998 des Kantons St. Gallen.

⁽⁸⁴⁾ Art. 15a, al. 1, litt. a, de la Steuergesetz vom 9. Februar 2000 des Kantons Schwyz.

⁽⁸⁵⁾ Art. 20, al. 4, litt. c, de la Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 1. Dezember 1985.

⁽⁸⁶⁾ Art. 13, al. 3, litt. a, de la Legge tributaria del 21 giugno 1994 della Repubblica e Cantone Ticino.

⁽⁸⁷⁾ Art. 17a, al. 5, de la Gesetz vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz).

⁽⁸⁸⁾ Art. 14, al. 3, litt. a, de la Gesetz vom 26. September 2010 über die direkten Steuern im Kanton Uri.

⁽⁸⁹⁾ Art. 1 de l'Ordonnance du Conseil d'État du 4 mai 2016 sur l'impôt d'après la dépense.

⁽⁹⁰⁾ Art. 15, al. 3, litt. a, de la Loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 du Canton de Vaud.

⁽⁹¹⁾ Art. 4, al. 2, de la Verordnung vom 30. Januar 2001 zum Steuergesetz vom 25. Mai 2000 des Kantons Zug.

Annexe 2

Cantons	Assiettes minimums de l'impôt sur la fortune ^{1 ou 2 ou 3}
(1)Appenzell Rh.-Int.	20 fois le revenu ICC ^a
(2)Argovie	20 fois le revenu ICC ^a
(3)Berne	Biens immobiliers sis dans le canton ^a
(4)Fribourg	4 fois le revenu ICC ^a
(5)Genève	10 % de l'assiette de la dépense ^b
(6)Glaris	20 fois le revenu ICC ^a
(7)Grisons	CHF 8'000'000.00 ^a
(8)Jura	8 fois le revenu ICC ^a
(9)Lucerne	20 fois le revenu ICC ^a
(10)Neuchâtel	Fortune mobilière et immobilière sises en Suisse ^a , mais au minimum 5 fois le revenu ICC ^a
(11)Nidwald	20 fois le revenu ICC ^a
(12)Obwald	10 fois le revenu ICC ^a
(13)Saint-Gall	20 fois le revenu ICC ^a
(14)Schwytz	20 fois le revenu ICC ^a
(15)Soleure	20 fois le revenu ICC ^a
(16)Tessin	5 fois le revenu ICC ^a
(17)Thurgovie	Inclus dans l'ICC
(18)Uri	20 fois le revenu ICC ^a
(19)Valais	4 fois le revenu ICC ^a
(20)Vaud	15 % de la dépense si celle-ci est inférieure ou égale à CHF 360'000 environ et 10 % au-delà ^b
(21)Zoug	20 fois le revenu ICC ^a

a : le taux applicable est celui de l'impôt sur la fortune.

b : le taux applicable est celui de l'impôt sur le revenu.

(92) Art. 17, al. 4, de la Steuergesetz vom 25. April 1999 des Kantons Appenzell Innerrhoden.

(93) Art. 24, al. 4, de la Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 des Kantons Aargau.

(94) Art. 16, al. 6, de la Loi sur les impôts du 21 mai 2000 du Canton de Bern.

(95) Art. 14, al. 4, de la Loi sur les impôts cantonaux directs du 6 juin 2000 du Canton de Fribourg.

(96) Art. 14, al. 4, de la Loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 du Canton de Genève.

(97) Art. 13, al. 5, de la Steuergesetz vom 7. Mai 2000 des Kantons Glarus.

(98) Art. 15, al. 1, de la Steuergesetz vom 8. Juni 1986 des Kantons Graubünden.

(99) Art. 54, al. 5, de la Loi d'impôt du 26 mai 1988 de la République et du Canton du Jura.

(100) Art. 21, al. 4, de la Steuergesetz vom 22. November 1999 des Kantons Luzern.

(101) Art. 17, al. 3, de la Loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 de la République et du Canton de Neuchâtel.

(102) Art. 16, al. 4, de la Gesetz vom 22. März 2000 über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuergesetz) des Kantons Nidwalden.

(103) Art. 16a, al. 3, de la Steuergesetz vom 30. Oktober 1994 des Kantons Obwalden.

(104) Art. 27, al. 3, de la Steuergesetz vom 9. April 1998 des Kantons St. Gallen.

(105) Art. 15a, al. 3, de la Steuergesetz vom 9. Februar 2000 des Kantons Schwyz.

(106) Art. 20, al. 5, de la Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 1. Dezember 1985.

(107) Art. 13, al. 5, de la Legge tributaria del 21 giugno 1994 della Repubblica e Cantone Ticino.

(108) Art. 17a, al. 5, de la Gesetz vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz).

(109) Art. 14, al. 4, de la Gesetz vom 26. September 2010 über die direkten Steuern im Kanton Uri.

(110) Art. 11, al. 4, de la Loi fiscale du 10 mars 1976 du canton du Valais.

(111) Art. 1, al. 4, du Règlement du 8 janvier 2001 relatif à l'imposition d'après la dépense prévue par l'article 15 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux du Canton de Vaud.

(112) Art. 14, al. 4, de la Steuergesetz vom 25. Mai 2000 des Kantons Zug.