



Un contribuable imposé d'après la dépense peut-il se prévaloir des conventions de double imposition ?

Philippe Kenel [docteur en droit, Avocat à Lausanne, Genève et Bruxelles, PYTHON]
Daniel Gatenby [LL.M. Tax, Avocat à Lausanne et Genève, PYTHON]

Le droit fiscal suisse offre la possibilité aux ressortissants étrangers remplissant un certain nombre de conditions d'être imposés, non par sur leur fortune et leurs revenus, mais sur leurs dépenses. Ce système appelé juridiquement imposition d'après la dépense est également connu sous le nom d'impôt à forfait.

En principe, les forfaitaires peuvent bénéficier des conventions de double imposition sans restriction particulière (ch. 5.1 de la Circulaire N° 44 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 24 juillet 2018). 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, les conventions conclues entre la Suisse et l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les Etats-Unis, l'Italie et la Norvège.

Le fait de pouvoir bénéficier d'une convention de double imposition offre, de manière générale, deux avantages. Tout d'abord, cela permet au contribuable de profiter des règles conventionnelles concernant la détermination de sa résidence fiscale qui sont parfois plus favorables que celles prévues par le droit interne du pays dans lequel il risque d'être requalifié. En second lieu, l'usage d'une convention de double imposition peut permettre de récupérer totalement ou partiellement des impôts à la source.

Nous attirons l'attention du lecteur sur le fait que si un contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôt étranger en application d'une convention de double imposition, ce montant entrera en considération

dans le cadre du calcul de contrôle. En effet, 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 dont les montants pour lesquels une convention de double imposition a été utilisée pour obtenir un dégrèvement partiel ou total d'impôt étranger. Il importe de 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. Ces montants ne se cumulent pas. La conséquence pratique pour le contribuable est qu'avant de requérir un quelconque dégrèvement, il est fondamental de calculer s'il est préférable pour lui de payer l'impôt à la source à l'étranger, ou d'être imposé sur le calcul de contrôle.

La Convention de double imposition conclue entre la Suisse et la France

En vertu de l'article 4 par. 6 lit. b de la Convention de double imposition franco-suisse conclue le 9 septembre

1966, 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 ». Selon une circulaire du 29 février 1968 adressée par l'AFC aux administrations cantonales des contributions, des entretiens qui ont eu lieu entre les administrations fiscales suisses et françaises ont donné naissance à ce que l'on a appelé le « forfait majoré ». En pratique, cela signifiait que 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 pouvait bénéficier de la convention de double imposition. Pour des motifs erronés que nous avons eu l'occasion de critiquer à de nombreuses reprises, la Direction générale des finances publiques françaises a dénoncé unilatéralement cet accord le 26 décembre 2012 et a décidé qu'à partir du 1er janvier 2013 la Convention franco-suisse ne s'appliquait plus aux forfaitaires peu importe qu'ils paient ou non un forfait majoré. Bien que la décision de l'administration fiscale française soit d'autant plus critiquable depuis l'entrée en vigueur de la réforme de l'imposition d'après la dépense, il y a lieu par prudence de prendre acte de la décision française et de considérer que les forfaitaires ne bénéficient plus de la Convention franco-suisse. La principale conséquence de cette décision est que pour déterminer si un forfaitaire peut être requalifié en France il y a lieu d'appliquer l'article 4B du Code général des impôts qui stipule, à son alinéa premier, que sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France les personnes suivantes: celles qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal; celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire; celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. Il sied de préciser que la Convention franco-suisse était plus avantageuse pour le contribuable, car elle prévoit à son article 4 par. 2 que le critère essentiel à prendre en considération pour déterminer la résidence fiscale d'une personne est le centre de ses intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites, sans avoir recours au centre des intérêts économiques.



Les conventions de double imposition conclues par la Suisse avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les Etats-Unis, l'Italie et la Norvège

Les conventions conclues par la Suisse avec les Etats mentionnés ci-dessus 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'Etat concerné à condition que la convention attribue à la Suisse le pouvoir d'imposition. Par exemple, un forfaitaire souhaitant bénéficier de la 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 Etat. En effet, selon la Convention belgo-suisse le premier doit être imposé en Suisse, alors que le second doit l'être en Belgique.

Il importe de souligner que ces revenus seront traités de la même manière que ceux entrant en considération pour le calcul de contrôle que nous avons brièvement présenté ci-dessus. En

d'autres termes, un forfaitaire souhaitant bénéficier d'une convention de double imposition prévoyant l'imposition modifiée d'après la dépense se trouvant dans l'obligation de déclarer les revenus précités ne verra pas le montant de ses impôts augmenter à la condition qu'ajoutés aux éléments à prendre en compte dans le cadre du calcul de contrôle, ils n'engendrent pas un impôt supérieur à celui calculé sur ses dépenses.

Conclusion

Pour conclure, nous insistons sur le fait qu'il est très important que le contribuable qui souhaite soit avoir recours à une convention de double imposition en vue de bénéficier d'un dégrèvement partiel ou total d'impôt étranger, soit de bénéficier d'une convention de double imposition prévoyant l'imposition modifiée d'après la dépense contrôle que cela n'aura pas de conséquence financière négative en raison du calcul de contrôle. Il importe également qu'il s'assure que sa ou ses banques n'agissent pas de la sorte sans qu'il en ait connaissance.

Quant à la Convention franco-suisse, nous ne pouvons que répéter qu'il serait important que la Suisse et la France se mettent d'accord sur l'application de la convention aux forfaitaires.