



Collection lausannoise

Silvana Invernizzi Bianchi / Laurent Moreillon / Alain
Papaux / Michel Monod / Philippe Kenel (éditeurs)

Pérégrinations juridiques, philosophiques et littéraires d'un passionné du Droit, de l'Art et de la Lecture

Mélanges en l'honneur de
François Bianchi

Stämpfli
Éditions



Collection lausannoise

Silvana Invernizzi Bianchi / Laurent Moreillon / Alain Papaux / Michel Monod / Philippe Kenel (éditeurs)

Pérégrinations juridiques, philosophiques et littéraires d'un passionné du Droit, de l'Art et de la Lecture

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'J. J. J.' or similar, written in a cursive style.



Collection lausannoise

Pérégrinations juridiques, philosophiques et littéraires d'un passionné du Droit, de l'Art et de la Lecture

Mélanges en l'honneur
de François Bianchi

Édité par

Silvana Invernizzi Bianchi

Laurent Moreillon

Alain Papaux

Michel Monod

Philippe Kenel

Comité éditorial

Hansjörg Peter ; Damiano Canapa, Robert J. Danon,
Anne-Christine Favre, Andrew M. Garbarski, Eva Lein

Information bibliographique de la Deutsche Nationalbibliothek

La Deutsche Nationalbibliothek a répertorié cette publication dans la Deutsche Nationalbibliografie ; les données bibliographiques détaillées peuvent être consultées sur Internet à l'adresse <http://dnb.d-nb.de>.

Tous droits réservés, en particulier le droit de reproduction, de diffusion et de traduction. Sans autorisation écrite de l'éditeur, l'œuvre ou des parties de celle-ci ne peuvent pas être reproduites, sous quelque forme que ce soit (photocopies, par exemple), ni être stockées, transformées, reproduites ou diffusées électroniquement, excepté dans les cas prévus par la loi. Nous nous réservons expressément le droit d'utiliser nos œuvres à des fins de text- et data-mining.

© Stämpfli Éditions SA Berne · 2025

ISBN 978-3-7272-0613-9

Pour toute question concernant la sécurité du produit

Fabricant : Stämpfli Éditions SA, Wölflistrasse 1, CH-3001 Berne,
editions@staempfli.ch, www.staempfli.ch

Importateur UE : Brockhaus Commission GmbH, Kreidlerstrasse 9,
DE-70806 Kornwestheim,
gpsr@brocom.de, www.brocom.de



Le scribe symbolise notre volonté
de produire, en collaboration avec
nos auteurs, du contenu d'exception.

© Stämpfli Éditions SA Berne

Questions choisies relatives à l'imposition d'après la dépense

PHILIPPE KENEL

Docteur en droit, LL. M. (ULB), avocat à Pully-Lausanne et Bruxelles, Valfor¹

DANIEL GATENBY

LL. M. Tax, avocat à Pully-Lausanne, Valfor

Inhaltsverzeichnis

I.	Introduction	73
II.	Brève présentation de l'imposition d'après la dépense	74
III.	La notion d'absence d'activité lucrative en Suisse.....	76
IV.	La détermination des dépenses du contribuable, les seuils minimums et l'imposition de la fortune	80
V.	Le calcul de contrôle	83
VI.	Imposition d'après la dépense et conventions de double imposition.....	86
VII.	L'imputation forfaitaire	89
VIII.	Les règles applicables aux ressortissants étrangers non-européens	90
IX.	Impôts sur les donations et les successions	92
X.	Conclusion	92
XI.	Bibliographie	93
XII.	Messages et Documents	94

I. Introduction

L'objet de cet article est d'étudier un certain nombre de questions qui se posent dans la pratique concernant l'imposition d'après la dépense, appelée également dans le langage courant impôt à forfait.

Après avoir présenté brièvement cette forme d'imposition (II), nous traiterons de la notion d'« absence d'activité lucrative en Suisse » (III), d'un certain nombre de problèmes ayant trait au calcul des dépenses (IV) et au calcul de contrôle (V) ainsi que de la possibilité pour les forfaitaires de bénéficier des conventions de double imposition (VI), de l'imputation forfaitaire (VII), du statut particulier des ressor-

¹ Pour une présentation de Philippe Kenel, de ses activités et de ses publications, cf. www.philippekenel.ch.

tissants non-européens (VIII) et, avant de conclure (X), de l'application de l'impôt sur les donations et les successions aux contribuables imposés d'après la dépense (IX).

II. Brève présentation de l'imposition d'après la dépense²

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 charge³.

Cette forme d'imposition trouve son origine en 1862 dans le canton de Vaud. Introduit à Genève en 1928, elle existe sur le plan fédéral depuis 1934. Durant de nombreuses années, elle fut régie par l'art. 18 bis de l'Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale et par l'art. 1^{er} du Concordat du 10 décembre 1948 entre les cantons et la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux.

Actuellement, la partie de l'impôt qui remplace l'impôt sur le revenu prélevé par la Confédération est régie par l'art. 14 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et par l'Ordonnance du Conseil fédéral du 12 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'art. 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 ultérieurement, une certaine liberté aux cantons⁴. Quant au volet relatif à l'impôt sur la fortune que remplace l'impôt

² Pour une présentation approfondie de ce système d'imposition, cf. KENEL, Délocalisation, 62 ss ; KENEL, Mélanges, 391 ss KENEL, nouvelles règles, 39 ss ; MARAIA, 1 ss ; LOCHER, 1 ss.

³ Cf. *infra* IV.

⁴ Le lecteur trouvera ci-dessous la liste des textes légaux applicables dans les cantons romands et dans le canton du Tessin. Canton de Berne : art. 16 de la Loi du 21 mai 2000 sur les impôts (LI) et Ordonnance du Conseil-exécutif du 18 octobre 2000 sur l'imposition d'après la dépense (OID). Canton de Fribourg : art. 14 de la Loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) et Arrêté du Conseil d'État du 20 mars 2001 sur l'imposition d'après la dépense. Canton de Genève : art. 14 de la Loi du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) et art. 2 à 6 et 28 du Règlement du Conseil d'État du 13 janvier 2010 d'application de la Loi sur l'imposition des personnes physiques (RIPP). Canton du Jura : art. 54 de la Loi d'impôt du 26 mai 1988 (LI) et Ordonnance du Gouvernement du 15 décembre 2015 sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt d'État. Canton de Neuchâtel : art. 16 et 17 de la Loi du 21 mars 2000 sur les contributions directes (LCdir) et art. 6 à 11 du Règlement général du Conseil d'État du 1^{er} novembre 2000 d'application de la Loi sur les contri-

d'après la dépense, le législateur fédéral s'est borné à prévoir à l'art. 6 al. 5 LHID qu'il appartient aux cantons de déterminer comment l'imposition d'après la dépense couvre l'impôt sur la fortune. 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.

En prévision de la votation du 30 novembre 2014 par laquelle le peuple suisse par 59,2% des voix et 25 cantons sur 26 ont rejeté l'initiative intitulée « Halte aux privilèges fiscaux des millionnaires (abolition des forfaits fiscaux) » les parlementaires ont modifié le 28 septembre 2012 les art. 14 LIFD et 6 LHID afin de durcir les règles relatives à l'imposition d'après la dépense.

L'imposition d'après la dépense existe dans tous les cantons à l'exception d'Appenzell Rhodes-Extérieures, Bâle-Campagne, Bâle-Ville, Schaffhouse et Zurich.

Pour être en droit d'être imposé d'après la dépense, le contribuable doit remplir les conditions suivantes :

Ne pas avoir la nationalité suisse (art. 14 al. 1 let. a LIFD et art. 6 al. 1 let. 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 s'acquitter de l'impôt ordinaire pour l'ensemble de la période fiscale durant laquelle il a obtenu la nationalité suisse et pour le futur⁵.

Être assujetti à titre illimité pour la première fois en Suisse ou après une absence d'au moins dix ans (art. 14 al. 1 let. b LIFD et art. 6 al. 1 let. b LHID)

Trois points méritent d'être soulignés concernant cette condition. D'une part, ni les art. 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 art. 4 et 5 LIFD, par exemple en raison de l'exercice d'une activité lucrative. D'autre part, les diplomates, les

butions directes (RELCdir). Canton du Tessin : art. 13 Legge Tributaria du 21 juin 1994 (LT) ; Canton du Valais : art. 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 : art. 15 de la Loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) et Règlement du Conseil d'État du 8 janvier 2001 relatif à l'imposition d'après la dépense prévue par l'art. 15 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (RILI).

⁵ Circulaire n°44, 2.2.

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 public⁶. Enfin, 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 de l'après la dépense⁷.

Ne pas exercer d'activité lucrative en Suisse (art. 14 al 1 let. c LIFD et art. 6 al. 1 let. c LHID)

Nous étudierons en détail la portée de cette exigence au point III ci-dessous.

Afin de déterminer le montant d'impôt dû par le contribuable, il y a lieu de procéder en deux étapes. Tout d'abord, le montant d'impôt est calculé sur les dépenses du contribuable en tenant compte des paramètres que nous présenterons au point IV ci-dessous. Ensuite, chaque année, le contribuable doit déposer une déclaration d'impôt dans laquelle il est tenu d'annoncer un certain nombre d'éléments qui entrent dans ce que l'on appelle le calcul de contrôle, dont nous présenterons le fonctionnement au point V ci-dessous. L'administration fiscale effectue ainsi chaque année une comparaison entre le montant d'impôt dû sur les dépenses et celui calculé dans le cadre du calcul de contrôle et il incombe au contribuable de payer uniquement le plus élevé de ces deux montants, qui ne s'additionnent jamais.

III. La notion d'absence d'activité lucrative en Suisse

L'une des spécificités du système de l'imposition d'après la dépense est que, selon les art. 14 al. 1 let. c LIFD et 6 al. 1 let. c LHID, le contribuable qui souhaite en bénéficier ne doit pas exercer d'activité lucrative en Suisse. Même si à l'évidence cette exigence est pénalisante, notamment si l'on se réfère à ce qu'offrent d'autres États européens attractifs pour les personnes fortunées, telle l'Italie par exemple, elle est néanmoins la pierre angulaire du système dans la mesure où politiquement et juridiquement, elle justifie la différence de traitement entre les forfaitaires qui ne peuvent être que des ressortissants étrangers et les citoyens suisses fortunés.

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 qui en retire, en Suisse ou à l'étranger, des revenus. C'est en particulier le cas des artistes, des scientifiques, des inven-

⁶ Circulaire n°44, 2.3.

⁷ *Ibid.*

teurs, des sportifs et des membres de conseils d'administration qui exercent *personnellement* une activité lucrative en Suisse »⁸.

Personnellement, nous regrettons que l'AFC n'ait pas traité de manière plus approfondie cette question dans sa circulaire. En effet, bien que celle-ci ne date que du 24 juillet 2018, il existe une grande discordance entre ce que semble autoriser l'AFC et les pratiques des administrations fiscales cantonales.

En effet, il résulte de la Circulaire n°44 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. Cependant, a contrario, il pourrait 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, rien ne s'opposerait à ce qu'un forfaitaire soit membre du conseil d'administration d'une société suisse à condition qu'il ne touche aucune rémunération ou, si tel est le cas, qu'il n'exerce pas d'activité en Suisse pour le compte de cette société.

En pratique, la situation est plus complexe. Tout d'abord, tout le monde s'accorde sur le fait que toute activité lucrative en Suisse exercée soit comme salarié, soit de manière indépendante, est prohibée. Il sied néanmoins de faire trois remarques à ce sujet. D'une part, dans un arrêt du 15 mai 2000, le Tribunal fédéral a estimé que le fait d'être salarié d'une société suisse n'était pas incompatible avec la possibilité d'être imposé d'après la dépense à condition que l'activité lucrative soit exercée uniquement à l'étranger⁹. Bien qu'il n'existe aucune décision ultérieure du Tribunal fédéral affirmant le contraire, nous estimons que ceci ne serait plus accepté actuellement par l'AFC et les administrations fiscales cantonales. D'autre part, bien qu'il résulte de la jurisprudence¹⁰ et du texte de la Circulaire n°44 mentionné ci-dessus 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, certains auteurs estiment 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 commercialisation du résultat de sa création soit effectuée hors du territoire helvétique. Cette conception serait, selon cette partie de la doctrine, également applicable à d'autres activités intellectuelles¹¹. Personnellement, nous ne comprenons pas sur quelle base est fondé cet avis et pensons, selon notre pratique, que les administrations fiscales cantonales ne l'appliquent pas. Enfin, une

⁸ Circulaire n°44, 2.3.

⁹ Arrêt du Tribunal fédéral du 15 mai 2000, AFC c. X. et Commission de recours en matière fiscale du canton de O., RDAF 2002 II, 114, 116.

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ OBERSON N 232 ; OBERSON/MARAIA, 66.

personne imposée d'après la dépense a le droit de gérer son patrimoine privé depuis la Suisse en investissant en Suisse ou à l'étranger. Si les investissements ont lieu en Suisse, ils entreront en considération aussi bien pour l'impôt sur la fortune que celui sur le revenu dans le cadre du calcul de contrôle¹². Si cette activité se fait depuis la Suisse, peu importe que les investissements soient réalisés sur territoire helvétique ou à l'étranger, il y aura lieu de faire particulièrement attention à ce que l'activité reste dans le cadre de la gestion du patrimoine privé et ne soit pas une activité indépendante au sens de l'art. 18 LIFD. En pratique, cette question se pose particulièrement lorsque le forfaitaire acquiert et aliène des œuvres d'art, procède à des investissements immobiliers en Suisse ou gère sa fortune d'une manière qui dépasse la simple administration de la fortune privée¹³. Par conséquent, s'il existe un risque que l'activité d'un forfaitaire soit considérée comme une activité indépendante, nous recommandons que celle-ci soit effectuée à l'étranger par le biais d'une société. Il y aura lieu de s'assurer que le *day to day management* de cette société ait lieu à l'étranger et qu'il y ait également suffisamment de substance à l'étranger (locaux, employés, etc.) afin d'éviter que les autorités fiscales suisses considèrent que la direction effective de cette société se trouve en Suisse. Cela aurait quatre conséquences : la société en question serait considérée comme une société suisse et par conséquent imposée de manière illimitée en Suisse et donc soumise à l'impôt sur le capital et sur le bénéfice ; les dividendes, vu que la société serait considérée comme une entité fiscalement suisse, seraient soumis à l'impôt anticipé (en principe, l'impôt anticipé est de 35 % ; cependant, si l'impôt anticipé n'a pas été prélevé par la société, ce qui serait évidemment le cas vu que son propriétaire l'aurait considérée comme domiciliée à l'étranger, l'administration fiscale suisse pourrait procéder à un gross-up qui conduirait à un impôt anticipé d'environ 53,85 %) ; les actions et les créances à l'encontre de la société détenue par le forfaitaire seraient considérées comme de la fortune suisse de même que toutes distributions de dividendes ou de versements d'intérêts seraient considérées comme des revenus de sources en Suisse entrant dans le cadre du calcul de contrôle ; si le contribuable imposé d'après la dépense était administrateur de la société, l'autorité fiscale pourrait considérer que, comme nous le verrons ci-dessous, s'agissant d'une société considérée comme une société suisse, que cette fonction est incompatible avec le statut de forfaitaire.

En second lieu, bien que ni les art. 14 LIFD et 6 LHID, ni la Circulaire n°44 ne limitent la possibilité pour une personne imposée d'après la dépense d'exercer une activité lucrative à l'étranger et que le Tribunal fédéral lui-même estime dans l'arrêt précité qu'« il convient dès lors de suivre l'avis de l'autorité inférieure selon

¹² Cf. *infra* V.

¹³ Pour une présentation générale de ces questions cf. notamment : NOËL, N6-35b ; concernant le commerce de titres cf. Circulaire n° 36 ; sur la question de la réalisation d'œuvres d'art cf. BONNARD, 271-286 ; cf également : LOCHER, N 15, qui estime qu'il existe une tolérance en la matière pour les personnes imposées d'après la dépense.

lequel une activité lucrative exercée à l'étranger n'empêche pas l'imposition à forfait »¹⁴, certaines administrations fiscales cantonales imposent des restrictions en la matière. La première consiste à ne pas autoriser un forfaitaire à avoir une position exécutive dans une société à l'étranger. La justification de cette interdiction est que soit la personne qui a une fonction exécutive à l'étranger l'exerce également depuis la Suisse soit que son domicile en Suisse est fictif. La seconde consiste à limiter le temps qu'un forfaitaire peut consacrer à son activité à l'étranger. Par exemple, dans le canton de Vaud, une personne imposée d'après la dépense peut être administrateur d'une société étrangère, mais cette fonction ne doit pas l'occuper plus de trois à quatre jours par mois¹⁵. En revanche, les administrations fiscales cantonales ne fixent pas de limite concernant la rémunération.

À quelques nuances près, les administrations fiscales cantonales ont admis durant de très nombreuses années qu'une personne imposée d'après la dépense soit membre du conseil d'administration d'une société suisse à condition de ne percevoir aucune rémunération sous réserve des remboursements de frais. En 2019, cette question a fait l'objet de deux avis de droit, l'un de la professeure Madeleine Simonek¹⁶ et l'autre du professeur Pierre-Marie Glauser¹⁷. La principale divergence entre ces deux avis de droit portait sur la question de savoir si la plus-value d'action non-réalisée pouvait être prise en considération pour déterminer l'existence d'une activité lucrative. Tous deux estimaient que le problème de la compatibilité de la fonction d'administrateur d'une société suisse avec celle de forfaitaire se posait dans le cas où ce dernier était actionnaire majoritaire ou unique de la société. Cependant, comme l'indique le Contrôle fédéral des finances¹⁸, l'AFC a communiqué en août 2021 aux administrations fiscales cantonales les trois conditions devant être remplies de manière cumulative afin que le fait d'être administrateur d'une société suisse permette à un contribuable d'être imposé d'après la dépense :

- « Aucune rémunération n'est accordée en espèces ou en nature pour une activité. La compensation des frais occasionnés (effectifs ou forfait adéquat) est en revanche admise, puisque ceux-ci ne constituent pas un revenu d'activité lucrative dépendante ou indépendante ;
- L'administrateur (fonction d'organe social) ne dirige pas en plus les affaires de la société ;

¹⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 15 mai 2000, AFC c. X. et Commission de recours en matière fiscale du canton de O., RDAF 2002 II, 114, 116.

¹⁵ DÉRIAZ, 7 ; PIOGER, 12.

¹⁶ SIMONEK, Rechtsgutachten.

¹⁷ Repris pour l'essentiel selon l'auteur in : GLAUSER/EPITAUX, 623 ss.

¹⁸ Audit 2022, 21.

- L'activité effective de la société se limite à la gestion de la fortune apportée par l'administrateur dans la société ou sert à veiller sur le capital investi à titre privé ».

En pratique, deux conséquences principales résultent de la position de l'AFC. D'une part, alors que les professeurs Madeleine Simonek et Pierre-Marie Glauser ne semblaient pas voir de problème à ce qu'un forfaitaire soit administrateur d'une grande société à condition de ne recevoir aucune rémunération, cela est exclu par la troisième condition mentionnée ci-dessus. D'autre part, vu la seconde exigence précitée, il est impératif que le contribuable imposé d'après la dépense qui serait administrateur de sa propre société ait un employé qui dirige les affaires de la société. Nous pensons qu'il serait important que le Tribunal fédéral tranche cette question afin de clarifier la situation.

IV. La détermination des dépenses du contribuable, les seuils minimums et l'imposition de la fortune

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.¹⁹

L'AFC exige depuis 2021 que les administrations fiscales cantonales demandent aux forfaitaires une liste de leurs dépenses. Bien que cette question ne soit pas encore tranchée, il est probable que cette liste devra être renouvelée tous les cinq ans.

Plusieurs remarques méritent d'être faites à propos du calcul des dépenses. Tout d'abord, 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 tra-

¹⁹ Circulaire n°44, 3.2.

vaux 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 contribuable²⁰. En second lieu, l'AFC précise 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 »²¹. Par conséquent, la périodicité et le caractère répétitif d'une prestation est un critère qui entre en considération pour déterminer si elle entre ou non dans le cadre des dépenses du contribuable. Par exemple, le forfaitaire qui souhaiterait créer une fondation d'utilité publique devrait afin d'éviter que les montants qu'il lui verse soient considérés comme une dépense faire des versements importants tous les cinq ans plutôt que des versements annuels. Enfin, comme le stipulent 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 peu importe qu'elles vivent en Suisse ou à l'étranger.

Les montants sur lesquels sont calculés aussi bien l'impôt fédéral direct (IFD) que les impôts cantonaux et communaux (ICC) destinés à remplacer l'impôt sur les revenus sont soumis à un certain nombre de seuils minimums.

Pour le calcul de l'IFD, le législateur a fixé un montant minimum de dépenses à CHF 400 000 (art. 14 al. 3 let. a LIFD). Comme le prévoit l'art. 14 al. 6 LIFD, le Département fédéral des finances adapte ce montant à l'indice suisse des prix à la consommation. En vertu de l'art. 39 al. 2 LIFD, cette adaptation a lieu chaque année. Pour l'année 2025, le seuil minimum pour le calcul de l'IFD est de CHF 434 700.

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 let. a LHID). Dans les cantons francophones et au Tessin, les seuils minimums sont les suivants (les montants figurant entre parenthèses sont les seuils minimums pour l'année 2025 ; lorsqu'aucun montant n'est indiqué, le canton n'a pas procédé à une indexation) : CHF 400 000 dans les cantons de Berne (art. 16 al. 3 let. a LI), de Genève (art. 14 al. 3 let. a LIPP ; CHF 467 800), de Neuchâtel (art. 17 al. 1 let. a LCdir ; CHF 434 700) et du Tessin (art. 13 al. 3 let. a LT ; CHF 434 700), de CHF 415 000 dans le canton de Vaud (art. 15 al. 3 let. a LI ; CHF 450 800), de CHF 250 000

²⁰ MARAIA, N 62.

²¹ Circulaire n°44, 3.2.

dans les cantons de Fribourg²² et du Valais²³ et de CHF 200 000 dans celui du Jura²⁴.

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 let. b LIFD et art. 6 al. 3 let. 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 let. c LIFD et art. 6 al. 3 let. c LHID).

Lorsque le forfaitaire loue son appartement, le calcul est simple et uniforme dans toute la Suisse. En revanche, lorsqu'il acquiert son logement le calcul du seuil minimum basé sur la valeur locative varie fortement selon les cantons dans la mesure où chacun a sa propre méthode de calcul. Plusieurs cantons utilisent la formule officielle cantonale pour déterminer la valeur locative qui serait applicable à une personne imposée au rôle ordinaire, notamment le canton de Genève et celui du Valais. Le canton de Vaud prend en compte le loyer annuel que le contribuable devrait payer pour un bien de même nature dans une situation semblable²⁵. L'AFC précise au chiffre 3.3.2 de la Circulaire n°44 que, 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.

En vertu de l'art. 6 al. 5 LHID, il appartient aux cantons de déterminer « comment l'imposition d'après la dépense couvre l'impôt sur la fortune ». Dans son message, le Conseil fédéral a 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 »²⁶. 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'art. 6 al. 3 LHID, soit de calculer le montant de la fortune en se référant à celui de la dépense²⁷.

²² L'art. 14 al. 3 let. a LICD prévoit qu'il appartient au Conseil d'État de fixer le montant minimum. Ce dernier l'a établi à CHF 250 000 à l'art. 2 al. 2 de son Arrêté du 20 mars 2001 sur l'imposition d'après la dépense.

²³ L'art. 11 al. 3 let. a LF prévoit qu'il appartient au Conseil d'État de fixer le montant minimum. Ce dernier l'a établi à CHF 250 000 à l'art. 1 de son Ordonnance du 4 mai 2016 sur l'impôt d'après la dépense.

²⁴ L'art. 54 al. 3 let. a LI prévoit qu'il appartient au Gouvernement de fixer le montant minimum. Ce dernier l'a établi à CHF 200 000 (art. 3 OID).

²⁵ Art. 1 al. 1 let. a RILI ; cf. sur ce point : DÉRIAZ, 10, qui mentionne qu'en pratique le prix d'acquisition, le taux de rendement, le nombre de mètres carrés habitables sont notamment pris en compte.

²⁶ Message Imposition d'après la dépense, N 2.2

²⁷ *Ibid.*

Les cantons francophones et celui du Tessin ont choisi des méthodes différentes pour imposer la fortune des forfaitaires. 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 (art. 14 al. 4 LICD) et du Valais (art. 11 al. 4 LF), cinq fois dans celui du Tessin (art. 13 al. 5 LT) et de huit fois au Jura (art. 54 al. 5 LI). Dans le canton de Neuchâtel (art. 17 al. 3 LCdir), 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, il est calculé sur la valeur des immeubles se trouvant dans le canton (art. 16 al. 6 LI).

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 (art. 14 al. 4 LIPP), la solution consiste à majorer ce montant de 10 %. La législation vaudoise est quant à elle plus complexe dans la mesure où l'art. 15 LI ne comporte pas d'alinéa portant exclusivement sur l'imposition de la fortune. L'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'art. 3, majorés de 10 %. ». Compte tenu de l'indexation du montant minimum des dépenses effectuée par le canton de Vaud (CHF 450 800 en 2025), cela signifie qu'un contribuable dont le septuple du loyer annuel est inférieur ou égal à environ CHF 390 000 est soumis à une majoration, pour couvrir l'impôt sur la fortune, de 15 % (art. 1 al. 4 RILI). Dès ce montant dépassé, la majoration n'est plus que de 10 %.

V. Le calcul de contrôle

Comme nous l'avons mentionné au point II ci-dessus, une fois calculé l'impôt destiné à remplacer sur le revenu au niveau fédéral et les impôts communaux et cantonaux 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. Une fois la comparaison effectuée, seul le montant le plus élevé doit être payé.

Avant d'étudier les éléments entrant dans le cadre du calcul de contrôle, il y a lieu de souligner que, sous réserve des cas résultant des let. a et b de l'art. 1^{er} al. 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'art. 35 LIFD (art. 2 OID).

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

La fortune immobilière sise en Suisse et son rendement

Concernant l'IFD, les revenus d'un immeuble au sens de l'art. 21 al. 1 LIFD 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. En vertu de l'art. 1^{er} al. 1 let. 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 contribuable 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.

- Les objets mobiliers se trouvant en Suisse et les revenus qu'ils produisent
- 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 déterminant²⁸. 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 en-

²⁸ Circulaire n°44, 3.3.4.

gendrent une prise en considération pour le calcul de contrôle²⁹. 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.

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. Par conséquent, la personne imposée d'après la dépense qui a un montant de liquidités important a tout intérêt à les déposer dans une banque située à l'étranger afin qu'elles n'entrent pas en considération dans le calcul de contrôle.

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.

- Les droits d'auteur, brevets et droits analogues exploités en Suisse et les revenus qu'ils produisent
- Les retraites, rentes et pensions de source suisse
- Les revenus pour lesquels le contribuable requiert un dégrèvement partiel ou total d'impôt étranger en application d'une convention contre les doubles impositions conclues par la Suisse

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 retenu³⁰. 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 dégrèvé d'impôt provient³¹.

En pratique, il est important que le forfaitaire ait au début de chaque année une vision relativement claire des éléments qui entreront dans son calcul de contrôle

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ Circulaire n°44, 3.3.4. et 5.1.

³¹ KENEL, contentieux, 499, MARAIA, N 99

afin d'éviter toute mauvaise surprise. Cela peut s'avérer relativement compliqué lorsqu'il a plusieurs banquiers qui ne savent pas dans quelle mesure les autres ont ou non, par exemple, des titres suisses. Par conséquent, nous recommandons à nos clients qui travailleraient par exemple avec trois banques de dire à deux d'entre elles de n'avoir aucun élément entrant dans le calcul de contrôle et de donner des instructions à la troisième.

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

En principe, les personnes imposées d'après la dépense en Suisse peuvent bénéficier des conventions de double imposition sans restriction particulière³². Cependant, l'application d'un certain nombre d'entre elles suscite des questions particulières. Il s'agit de celles conclues entre la Suisse et l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, le Canada, les États-Unis, l'Italie et la Norvège. Nous dirons également quelques mots sur la Convention franco-suisse qui a déjà fait couler beaucoup d'encre.

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 relative dans la mesure où ces montants entrent, comme nous l'avons vu au chiffre V ci-dessus, dans le calcul de contrôle, mais surtout de profiter des règles conventionnelles concernant la détermination du domicile du contribuable qui peuvent être plus favorables que celles prévues par le droit interne. C'est notamment le cas de la Convention franco-suisse³³.

³² Circulaire n°44, 5.1.

³³ Convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale.

Les conventions conclues par la Suisse avec l'Allemagne³⁴, l'Autriche³⁵, la Belgique³⁶, le Canada³⁷, les États-Unis³⁸, l'Italie³⁹ et la Norvège⁴⁰ 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 attribue à la Suisse le pouvoir d'imposition. Par exemple, un forfaitaire souhaitant bénéficier de la Convention italo-suisse doit déclarer et être imposé en Suisse sur un dividende de source italienne, mais non pas sur un tantième versé par une société se trouvant dans cet État. En effet, selon cette convention, le premier doit être imposé en Suisse en vertu de l'art. 10 par. 1, alors que le second doit l'être en Italie selon l'art. 16. 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'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. Les déductions admises sont les mêmes que celles pour le calcul de contrôle prévues à l'art. 1^{er} OID. 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'en-

³⁴ Art. 4 par. 6 de la Convention du 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.

³⁵ Art. 4 par. 4 de la Convention du 30 janvier 1974 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

³⁶ Art. 4 par. 4 de la Convention du 28 août 1978 entre la Confédération suisse et le Royaume de Belgique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

³⁷ Art. 4 par. 5 de la Convention du 5 mai 1997 entre la Suisse et le Canada en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

³⁸ Art. 4 par. 5 de la Convention du 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.

³⁹ Art. 4 par. 5 let. b de la Convention du 9 mars 1976 entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

⁴⁰ Art. 4 par. 4 de la Convention du 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.

semble des revenus du contribuable comme si tous ses revenus étaient imposables en Suisse (art. 4 al. 2 OID et art. 7 al. 1 LIFD). En pratique, soit le contribuable déclare la totalité de ses revenus mondiaux, soit le taux maximum est applicable.

Concernant la Convention franco-suisse, elle prévoit qu'un contribuable ne peut se prévaloir de la qualité de résident d'un État s'il n'y est imposable que sur une base forfaitaire, déterminée d'après valeur locative de la ou des résidences qu'il possède dans cet État (art. 4 § 6 let. b CDI CH-FR). Assez rapidement suite à l'entrée en vigueur de cette disposition en 1966 la question s'est posée de savoir si elle s'appliquait aux contribuables imposés d'après la dépense⁴¹. Les autorités suisse et française sont parvenues à un accord en 1968, selon lequel les contribuables imposés d'après la dépense pouvaient bénéficier du statut de résident au sens de la Convention pour autant que leurs dépenses soient fixées à un montant supérieur au quintuple de la valeur locative de son logement. Il fallait en outre que la base imposable pour les impôts cantonaux et communaux ne s'écarte pas de l'assiette de l'impôt fédéral direct et ne soit pas inférieure aux revenus suisses et français entrant dans le calcul de contrôle⁴². Dans la pratique, cet accord a donné naissance à ce que l'on connaissait en tant que « forfait majoré ». Le contribuable qui acceptait que sa base de dépenses soit majorée de 30 % était reconnu par la France comme étant un résident suisse au sens de la Convention. L'accord de 1968 a été appliqué jusqu'au 31 décembre 2012. En effet, le 26 décembre 2012, la Direction générale des finances publiques françaises a indiqué unilatéralement décider de ne plus s'y conformer⁴³. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2013, la position de la France est qu'un contribuable imposé d'après la dépense ne peut pas bénéficier du statut de résident suisse au sens de la Convention franco-suisse⁴⁴. Cette position a été confirmée par le Conseil d'État français à plusieurs reprises dans des arrêts portant sur cette question. Néanmoins, à notre connaissance, aucun des arrêts rendus ne concerne une période fiscale postérieure à l'entrée en vigueur de la modification législative du 28 septembre 2012⁴⁵.

La position des autorités suisses est que la Convention continue de s'appliquer aux forfaitaires, ce qui nous paraît justifié, l'imposition n'étant plus déterminée uniquement sur une base forfaitaire déterminée selon la valeur locative depuis l'entrée en vigueur de la modification législative précitée qui impose aux cantons de prélever un montant à titre d'impôt sur la fortune. En pratique les administrations

⁴¹ Pour une présentation détaillée des échanges entre les administrations suisse et française cf. notamment : KENEL, *Délocalisation*, 77 ss ; KENEL, *Assistance administrative*, 111 ss ; OBERSON/CLERC, 200 ss.

⁴² Circulaire AFC 1968.

⁴³ BOI-INT-CVB-CHE-10-10-20121226.

⁴⁴ GOUTHIERE, 760 ss.

⁴⁵ Cf. notamment : Arrêt du Conseil d'État du 18 septembre 2023 N°469789, in : RDAF II 2023, 345 ss, qui porte sur la période fiscale 2005 ; Pour une présentation de certains arrêts du Conseil d'État en la matière : cf. SERRE, 93 ss.

fiscales cantonales continuent à reconnaître le statut de résident au sens de la Convention aux forfaitaires et leur délivrent toujours des attestations le confirmant. Les cantons de Genève et de Vaud exigent toutefois que pour délivrer une telle attestation à un contribuable, ses dépenses en matière d'impôt fédéral direct soient alignées sur les dépenses déterminées pour les impôts cantonaux et communaux.

VII. L'imputation forfaitaire

Par ailleurs, les contribuables qui remplissent les conditions pour bénéficier des conventions de double imposition prévoyant le système d'imposition modifiée d'après la dépense font l'objet de règles particulières en matière d'imputation forfaitaire d'impôt. La question 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. Prenons par exemple un État étranger qui prélève un impôt à la source de 40 % sur les dividendes versés par des sociétés y ayant leur siège et dont la convention préventive de double imposition conclue avec la Suisse prévoit que de tels revenus sont imposables dans l'État de résidence de la personne qui les reçoit, tout en laissant à l'État du siège de la société le droit de prélever un impôt ne devant pas excéder 15 % du montant brut des dividendes. Dans un tel cas, le contribuable domicilié en Suisse pourra se prévaloir de la convention pour limiter l'imposition de l'État du siège de la société à 15 %. La question relative à l'imputation forfaitaire d'impôt est celle de savoir si le contribuable résidant en Suisse peut récupérer ces 15 % auprès des autorités helvétiques.

En vertu de l'art. 2 al. 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 d'impôts étrangers prélevés à la source ». 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 dans l'État du siège de la société. 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'art. 4 al. 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 dans l'État du siège de la société. 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 précitées. En effet, l'art. 4 al. 3 OIFI prévoit que « Les personnes physiques imposées d'après la dépense qui

paient, en vertu de l'art. 14 al. 5 LIFD ou de dispositions du droit cantonal fondées sur l'art. 6 al. 7 LHID, les impôts en totalité sur tous les revenus provenant d'un État contractant au taux du revenu total peuvent demander l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source pour les revenus provenant de cet État contractant. La déduction des parts qui, conformément à l'art. 20, sont à la charge de la Confédération, d'une part, et des cantons et des communes, d'autre part, ne peut ramener les impôts suisses dus sur le revenu et la fortune au-dessous du montant de l'impôt qui doit être calculé d'après la dépense ou d'après d'autres éléments de revenu et de fortune plus élevés pour lesquels l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source ne peut pas être demandée ». 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.

VIII. Les règles applicables aux ressortissants étrangers non-européens

En vertu 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, les ressortissants d'un État membre de l'UE ou de l'AELE ont droit à une autorisation de séjour en Suisse, s'ils disposent de moyens financiers suffisants pour ne pas devoir faire appel à l'aide sociale pendant leur séjour et d'une assurance-maladie couvrant l'ensemble des risques (art. 24 Annexe I ALCP).

Les citoyens d'États tiers ne disposent pas d'un tel droit et seules deux possibilités s'offrent à elles pour obtenir une autorisation de séjour en Suisse.

Autorisation de séjour pour rentier

S'il le ressortissant étranger est âgé d'au moins 55 ans, qu'il dispose de moyens financiers nécessaires et qu'il a des liens personnels particuliers avec la Suisse, il peut obtenir une autorisation de séjour pour rentier (art. 28 LEI). Le Conseil fédéral a précisé à l'art. 25 OASA que l'intéressé dispose de moyens financiers suffisants s'ils dépassent le montant qui donnerait droit à des prestations complémentaires au sens de la Loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (LPC). L'OASA précise en outre que les rentiers ont des attaches personnelles particulières avec la Suisse notamment lorsqu'ils peuvent prouver avoir effectué dans le passé des séjours assez longs en Suisse, notamment dans le cadre de vacances, d'une formation, ou d'une activité lucrative, ou lorsqu'ils ont des relations étroites avec des parents proches en Suisse (parents, enfants, petits-enfants ou frères et sœurs). La jurisprudence précise tou-

tefois que l'art. 28 LEI exige du ressortissant étranger qu'il ait des liens étroits avec la Suisse, au-delà de ceux avec ses proches. Le rentier doit donc prouver qu'il participe à des activités culturelles, entretient des liens avec des communautés locales ou qu'il a des contacts directs avec des citoyens suisses⁴⁶. Enfin, l'OASA ajoute une condition supplémentaire à l'octroi d'un permis de rentier, à savoir que l'intéressé n'est pas autorisé à exercer d'activité lucrative, ni en Suisse, ni à l'étranger, à l'exception de la gestion de sa propre fortune (art. 25 al. 3 OASA). En principe, une personne qui obtient un permis de rentier devrait pouvoir bénéficier de l'imposition d'après la dépense sur les mêmes bases de dépenses que celle présentées ci-dessus⁴⁷.

Autorisation de séjour en vue de préserver des intérêts publics majeurs

Si un ressortissant étranger ne remplit pas les conditions pour obtenir une autorisation de séjour pour rentier, la seule possibilité qui s'offre à lui est de solliciter une autorisation de séjour en invoquant la préservation d'un intérêt public majeur (art. 30 al. 1 let. a LEI). À titre d'exemples l'OASA mentionne des intérêts culturels importants (art. 32 al. 1 let. a) et des intérêts cantonaux majeurs en matière de fiscalité (art. 30 al. 1 let. c OASA). En ce qui concerne l'intérêt culturel, il existe notamment lorsque l'intéressé est une personnalité connue du monde de l'art qui offre un rayonnement significatif à la Suisse par sa présence. La personne en question doit jouir d'une notoriété internationale dans le monde des arts ou de la culture⁴⁸.

S'agissant des intérêts cantonaux majeurs en matière de fiscalité, pour considérer qu'un tel intérêt existe, les cantons exigent que le contribuable soit imposé sur un montant de dépenses minimum supérieur aux seuils prévus dans les différentes lois cantonales que nous avons évoquées ci-dessus⁴⁹ ou que le montant d'impôts à payer soit supérieur à un certain seuil. Ainsi, le canton de Berne exige que le montant d'impôt à payer soit d'au minimum CHF 500 000 par an. Le canton de Vaud majore le montant des dépenses obtenu selon la méthode applicable aux ressortissants européens de CHF 600 000, avec un minimum de CHF 1 000 000⁵⁰. Les cantons de Genève (CHF 825 000), du Jura (CHF 350 000), du Tessin (CHF 805 000) et du Valais (CHF 700 000⁵¹), ont simplement fixé des seuils minimums de dépenses plus élevés. Le canton de Neuchâtel conserve la même base de dépense que les ressortissants européens, mais augmente le montant de la fortune imposable en le multipliant par dix au lieu de cinq.

⁴⁶ Arrêt du TAF C-6349/2010 du 14 janvier 2013, c. 9.2.3.

⁴⁷ Cf. *supra* IV.

⁴⁸ Arrêt du TAF F-5189/2018 du 27 juillet 2020, consid. 7.1.

⁴⁹ Cf. *supra* IV.

⁵⁰ DÉRIAZ, 14.

⁵¹ Si le contribuable est d'âge de plus de 55 ans, le minimum est fixé à CHF 500 000.

IX. Impôts sur les donations et les successions

Les impôts sur les donations et sur les successions ne font l'objet d'aucune harmonisation au niveau fédéral, de sorte qu'ils relèvent de la compétence exclusive des cantons et des communes. Les cantons de Schwyz et d'Obwald ont décidé de ne pas en prélever. Dans les autres cantons, le conjoint survivant et les descendants sont exemptés de ces impôts, à l'exception des cantons d'Appenzell Rhodes-Intérieures (art. 97 Steuergesetz du 25 avril 1999 (StG) a contrario), Neuchâtel (art. 9 de la loi du 1^{er} octobre 2002 instituant un impôt sur les successions et sur les donations entre vifs (LSucc) a contrario) et Vaud (art. 20 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD) a contrario) qui imposent les donations et héritages reçus par des descendants⁵².

Trois cantons disposent de règles particulières pour les personnes imposées d'après la dépense. Celui de Genève prévoit une imposition pour le conjoint survivant et pour les descendants si le donateur ou le défunt était, selon l'une ou l'autre des trois dernières décisions de taxation définitives au jour de la donation ou du décès, au bénéfice d'une imposition d'après la dépense (art. 6A al. 2 de la loi du 26 novembre 1960 sur les droits de succession (LDS) et art. 27A al. 2 de la loi du 9 octobre 1969 sur les droits d'enregistrement (LDE)). Le canton du Jura prévoit une règle similaire, applicable uniquement aux descendants si le défunt ou le donateur était imposé d'après la dépense au moment du décès ou de la donation (art. 22 al. 3 de la loi du 13 décembre 2006 sur l'impôt de succession et de donation (LISD)). Enfin, le canton de Vaud prévoit que si le donateur ou le défunt n'a pas la nationalité suisse et qu'il n'a jamais eu d'activité lucrative en Suisse, l'impôt est réduit de moitié (art. 36 al. 1 et 2 LMSD). Il convient de préciser que cet article ne s'applique pas exclusivement aux forfaitaires, toute personne de nationalité étrangère n'ayant jamais eu d'activité lucrative en Suisse pouvant en bénéficier.

X. Conclusion

Il résulte de ce qui précède que l'imposition d'après la dépense est réglée de manière assez stricte par les législations fédérales et cantonales, surtout depuis la réforme des art. 14 LIFD et 6 LHID du 28 septembre 2012. Cependant, les réponses à plusieurs questions, dont certaines d'entre elles mériteraient de faire l'objet d'une décision du Tribunal fédéral, dépendent des pratiques de l'AFC et des administrations fiscales cantonales.

⁵² Pour une présentation des taux applicables dans différents cantons, cf. KENEL/GATENBY, 268.

XI. Bibliographie

- BONNARD MARGAUX, Réaliser sa collection : simple gestion de fortune privée ou activité lucrative indépendante ? – Chronique de jurisprudence, RDAF II, p. 271.
- DÉRIAZ PIERRE, Séminaire impôt d'après la dépense, EXPERTSuisse, Lausanne, le 2 mai 2024.
- GLAUSER PIERRE-MARIE/EPITAUX FRÉDÉRIC, La portée de l'interdiction de l'exercice d'une activité lucrative dans le contexte du forfait fiscal - Examen en particulier du cas des administrateurs, Archives de droit fiscal suisse, 88/8, 2020, p. 623.
- GOUTHIÈRE BRUNO, Les impôts dans les affaires internationales, 18^e éd. Paris, 2024.
- KENEL PHILIPPE, Délocalisation et investissements des personnes fortunées étrangères en Suisse et en Belgique, 3^e éd. Lausanne, 2014 (cité : KENEL, Délocalisation).
- KENEL PHILIPPE, L'imposition d'après la dépense, in : Revue Générale du contentieux fiscal 2018/6, p. 489 (cité : KENEL, imposition).
- KENEL PHILIPPE, L'imposition d'après la dépense : un outil essentiel de promotion économique pour la Suisse, in : Mélanges publiés par l'Association des Notaires Vaudois sous la direction de François Bianchi à l'occasion de son centenaire, Genève, 2005, p. 391 (cité KENEL, Mélanges).
- KENEL PHILIPPE, Imposition d'après la dépense et assistance administrative en matière fiscale, in : Not@lex 3/19, p. 107 (cité : KENEL, Assistance administrative).
- KENEL PHILIPPE, Les nouvelles règles applicables à l'imposition d'après la dépense, in : Not@lex 2/16, p. 39 (cité : KENEL, Nouvelles règles).
- KENEL PHILIPPE/GATENBY DANIEL, Suisse – Fiscalité du Patrimoine, in : Revue de planification Belge et internationale, 2024/2, p. 266 ss.
- LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2^e éd., Zurich 2019.
- MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct (NOËL/AUBRY GIRARDIN, eds.), 2^e éd., Bâle, 2017.
- NOËL YVES, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct (Noël/Aubry Girardin, eds.), 2^e éd., Bâle, 2017.
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 5^e éd., Berne, 2022.
- OBERSON XAVIER/CLERC GRÉGORY, Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR : l'incertitude grandit au regard de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral, RDAF, 2019.
- OBERSON XAVIER/MARAIA JEAN-FRÉDÉRIC, Artistes, art et fiscalité, Semaine judiciaire, 2012 II, p. 66.
- PIOGER ANTOINE, L'imposition d'après la dépense en Suisse (forfait fiscal), Novità fiscali 1/2025.
- SERRE Aymeric Résidence fiscale des contribuables imposés d'après la dépense (« forfait ») : enjeux et éclairages récents du Conseil d'État, in : Revue Fiscale Internationale 1-2025, p. 89.
- SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten zur Besteuerung nach dem Aufwand erstattet an die Eidgenössische Finanzkontrolle EFK, 15 avril 2019, accessible sous <www.efk.admin.ch/wp-content/uploads/publikationen/fachtexte/rechtsgutachten_aufwandbesteuerung.pdf> (consulté le 20 avril 2025).

XII. Messages et Documents

Bulletin Officiel des Finances Publiques – Impôts, Convention fiscale entre la France et la Suisse en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune - Champ d’application de la convention, publication du 26 décembre 2012, accessible sous <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2930-PGP.html/identifiant%3DBOI-INT-CVB-CHE-10-10-20121226> (consulté le 20 avril 2025).

Circulaire n°36 de l’Administration fédérale des contributions du 27 juillet 2012 intitulée « Commerce professionnel de titres ».

Circulaire n°44 de l’Administration fédérale des contributions du 24 juillet 2018 intitulée « Imposition d’après la dépense en matière d’impôt fédéral direct ».

Circulaire de l’Administration fédérale des contributions du 28 février 1968.

Rapport d’audit du Contrôle fédéral des finances, Audit de la surveillance de l’impôt fédéral direct, imposition d’après la dépense, du 30 mai 2022.

Message du Conseil fédéral du 29 juin 2011 relatif à la Loi fédérale sur l’imposition d’après la dépense, FF 2011, 5605.