

Forfait fiscal – Entraide en matière fiscale avec la France – Reconnaissance de la résidence en Suisse par la France d'une personne établie au forfait

Le Tribunal fédéral suisse a considéré, [dans un arrêt de principe](#), que les modalités d'imposition selon le forfait fiscal constituaient une information pouvant être transmise à l'administration fiscale française sur la base de l'entraide administrative.

1. La demande d'entraide formulée par l'administration fiscale française

En décembre 2015, l'[administration fiscale française](#) a adressé à l'[administration fédérale des contributions](#) une demande d'assistance administrative dans laquelle elle posait les questions suivantes, au sujet d'une personne établie en Suisse selon le régime du forfait fiscal :

- si la personne concernée disposait d'un foyer d'habitation permanent en Suisse pendant les années 2011 à 2013 ;
- si la personne concernée disposait était considérée par l'administration fiscale suisse comme un résident fiscal suisse ;
- si la personne concernée avait souscrit en Suisse à des déclarations fiscales « *sur une base réelle d'imposition* ».

En complément à ces questions, l'administration fiscale française souhaitait obtenir une copie de la documentation bancaire de l'intégralité des comptes de la personne concernée auprès de banques suisses ainsi qu'une copie des avis d'imposition émis par l'administration fiscale cantonale.

La personne concernée était une personne physique domiciliée en Suisse depuis l'été 2012. Elle était assujettie à l'impôt depuis cette date selon le régime de l'imposition d'après la dépense (forfait fiscal).

L'administration fédérale des contributions a donné droit à l'ensemble des demandes de l'Etat français.

2. L'arrêt du Tribunal administratif fédéral

Statuant sur le recours de la personne concernée, le Tribunal administratif fédéral a confirmé la décision de l'administration fédérale des contributions, sous réserve de la demande française tendant à la remise des informations relatives aux modalités d'imposition selon le forfait fiscal. A ce sujet, le Tribunal administratif fédéral a indiqué ce qui suit :

« La question de la transmissibilité de l'information selon laquelle le recourant est assujetti à l'impôt d'après la dépense, respectivement a été imposé sur une dépense annuelle de CHF [montant] aussi bien en 2012 qu'en 2013 est par contre plus délicate » ;

« Le Tribunal juge que l'indication que le recourant fait l'objet d'une taxation d'après la dépense n'est pas vraisemblablement pertinente. De plus, lorsque l'autorité requérante vise à clarifier la résidence fiscale du recourant, la question d'un éventuel assujettissement limité en Suisse ne joue aucun rôle, pas plus que celle d'une taxation normale ou forfaitaire ».

Fondé sur ce qui précède, le Tribunal administratif fédéral a refusé de transmettre à l'administration fiscale française les modalités d'imposition du contribuable selon le forfait fiscal. Cette donnée n'était pas une [information vraisemblablement pertinente](#) susceptible d'être transmise à l'administration fiscale française au sens de la convention de double imposition applicable.

3. L'arrêt du Tribunal fédéral suisse

L'Administration fédérale des contributions a contesté cet arrêt devant le Tribunal fédéral. Elle souhaitait transmettre toutes les informations relatives au forfait fiscal de la personne concernée à l'administration fiscale française.

Le 1^{er} février 2019, le Tribunal fédéral suisse a rendu un arrêt de principe (2C_625/2018), concluant à la pertinence vraisemblable, dans le cadre de l'entraide, des informations sur les modalités concrètes d'imposition selon le forfait fiscal. En conséquence, ces informations pouvaient, selon le Tribunal fédéral, être demandées par l'administration fiscale française et transmises par l'administration fédérale des contributions à celle-ci.

L'arrêt du Tribunal fédéral se fonde sur une particularité de la [convention de double imposition entre la Suisse et la France](#) (« CDI-F ») : l'art. 4 par. 6 let. a CDI-F prévoit que n'est pas considérée comme résident d'un Etat contractant 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.

Il ressort du texte de cette disposition qu'une personne imposée d'après une dépense calculée sur la base de la valeur locative de la propriété n'est pas considérée comme résidente au sens de l'art. 4 CDI-F.

Selon l'arrêt du Tribunal fédéral, à l'inverse de ce qu'a considéré le Tribunal administratif fédéral, les modalités d'imposition du contribuable établi en Suisse au forfait fiscal constituent une information vraisemblablement pertinente pouvant être transmise à l'administration fiscale française. Cette information serait pertinente pour déterminer la résidence du contribuable.

4. Commentaire

4.1 Le contexte de l'art. 4 par. 6 let. b CDI-F et l'assimilation de cette disposition au forfait fiscal

L'arrêt du Tribunal fédéral passe sous silence le contexte de la convention de double imposition entre la Suisse et la France et les critères conventionnels de la détermination de la résidence fiscale du contribuable dans un contexte international.

La convention de double imposition a été conclue entre la Suisse et la France en 1966. Selon cette convention, comme la relevé le Tribunal fédéral, l'art. 4 par. 6 let. b CDI-F prévoit que ne sont pas reconnues comme résidentes en Suisse, les personnes imposées d'après une base d'imposition calculée sur un multiple de la valeur locative.

Dans une circulaire du 3 décembre 1993, l'administration fédérale des contributions indiquait notamment qu' « *en relation avec la France, il faut veiller au fait qu'une personne imposée d'après la dépense n'est pas considérée comme résidant en Suisse et ne peut par conséquent pas prétendre aux avantages de la convention, si elle est imposée sur une base forfaitaire calculée sur la base de la valeur locative du logement ou des logements dont elle dispose en Suisse* ».

Pour pouvoir bénéficier de la convention de double imposition, les contribuables pouvaient opter pour un forfait fiscal majoré de 30%. L'administration fiscale française reconnaissait ainsi le forfait fiscal majoré et accordait au contribuable suisse le bénéfice de la convention de double imposition et la reconnaissance de sa résidence en Suisse.

Cette pratique résultait d'un accord amiable entre la Suisse et la France intervenu en février 1968. Ainsi, ce forfait majoré de 30% admettait l'application de la convention de double imposition et ses bénéfices au contribuable forfaitaire, sans autre formalité.

En septembre 2012, l'administration fiscale française a retiré le contenu de l'accord amiable de février 1968 de ses publications BOFIP ([Bulletin Officiel des finances publiques](#)). En décembre 2012, cette administration a confirmé, de manière unilatérale, que cet accord amiable [ne s'appliquerait plus à partir du 1^{er} janvier 2013](#).

L'accord amiable prévoyant le forfait majoré a ainsi été unilatéralement résilié par l'Etat français. L'art. 4 para. 1 et para 2 let. a CDI-F est demeuré en revanche inchangé depuis 1966 et ne correspond pas à la définition actuelle du forfait fiscal suisse.

L'art. 4 para. 1 et para 2 let. a CDI-F mentionne uniquement le multiple de la valeur locative ou du loyer comme critère de référence au forfait fiscal. Or, le forfait fiscal (actuel) se calcule selon le montant le plus élevé entre (i) CHF 400'000.- (au niveau fédéral), (ii) le septuple du montant du loyer du contribuable ou de la valeur locative au triple du prix annuel de la pension si le contribuable vit dans un hôtel ou un autre établissement analogue et (iii) l'impôt qui résulte de l'ensemble des éléments de revenus et de fortune de source suisse et des éléments de revenus conventionnés (calcul de contrôle) (cf. art. 14 LIFD). De plus, depuis le 1^{er} janvier 2016, les cantons doivent tenir compte de l'impôt sur la fortune dans le cadre du forfait fiscal (art. 6 al. 5 LHID).

On ne peut donc pas assimiler l'art. 4 para. 1 et para 2 let. a CDI-F au forfait fiscal.

4.2 La détermination de la résidence du contribuable dans un contexte international

L'art. 4 para. 1 et para 2 let. b CDI-F ne détermine pas à lui seul la résidence physique et fiscale d'un contribuable établi en Suisse. En effet, la résidence fiscale se détermine en premier lieu d'après le centre des intérêts vitaux de la personne concernée (art. 4 para. 1 et para 2 let. a CDI-F). Dans sa demande d'entraide à l'origine de cet arrêt, l'administration fiscale française faisait abstraction des éléments factuels liés au centre des intérêts vitaux du contribuable en Suisse et reposait uniquement sur la définition du forfait fiscal suisse selon l'art. 4 para. 1 et para 2 let. CDI-F. Or, comme indiqué ci-dessus, le premier critère à appliquer dans le cadre de la détermination de la résidence fiscale est le centre des intérêts vitaux du contribuable : son lieu de résidence effective, lequel correspond en règle générale au lieu où le contribuable effectue ses dépenses courantes.

5. Conclusion

L'arrêt du Tribunal fédéral passe sous silence le fait que l'art. 4 para. 1 et para 2 let. b CDI-F, disposition qui reste inchangée depuis 1966, ne correspond pas à la définition du forfait fiscal suisse.

Sur cette base, on pourrait considérer qu'une personne établie au forfait puisse bénéficier de la convention de double imposition, dès lors que le multiple du loyer ou de la valeur locative n'est qu'un élément parmi d'autres pris en considération dans le cadre de la détermination du montant de l'impôt suisse.

Dans le contexte de l'entraide, la pertinence des modalités d'imposition est très relative, car la détermination conventionnelle de la résidence du contribuable s'effectue en premier selon un critère autre que celui du montant de ses impôts.

Auteur :

Thomas Béguin
Avocat, LL.M Tax
tb@brhpartners.ch