



Par Eric Ginter,
avocat associé,



et Eric Chartier,
avocat associé,
Altitude Avocats

Expatriation en Suisse: les forfaitaires doivent-ils déclarer forfait?

Un grand nombre de contribuables français qui s'installent en Suisse font le choix de se placer sous le régime d'imposition dit «forfaitaire» qui permet que leur charge fiscale soit assise sur un montant convenu avec l'administration, et non pas sur leurs revenus réels. De récentes décisions de justice apportent d'intéressants éclairages sur la possibilité, pour les personnes concernées, de se prévaloir de la convention fiscale franco-suisse.

La Suisse offre à certains de ses résidents fiscaux d'être taxés à l'impôt sur le revenu et sur la fortune sur une base forfaitaire déterminée en fonction de leurs dépenses, et non pas de leur situation réelle de revenu et de fortune. Bien souvent, cette assiette est établie par référence à un multiple de la valeur locative de leur résidence principale.

La possibilité, pour ces personnes, de se prévaloir de la convention fiscale franco-suisse fait débat : cette dernière prévoit en effet que ne peut être considérée comme résidente une personne «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 Etat¹». Pendant de nombreuses années, l'administration fiscale admettait que ces dispositions ne faisaient pas obstacle la domiciliation fiscale en Suisse des personnes imposées au forfait² mais elle est revenue sur cette position en 2012.

Les contentieux sont restés assez rares sur ce sujet, mais de récentes décisions témoignent d'une rigueur dans l'application de ces principes. Celle-ci est particulièrement illustrée dans une affaire où des contribuables se sont vu refuser le bénéfice de la convention à la fois par le juge administratif³ et par le juge judiciaire⁴.

Un couple de contribuables avait transféré sa résidence fiscale en Suisse en 2004, et obtenu d'être taxé dans ce pays sur une base forfaitaire. Par la suite, à l'occasion d'un contrôle fiscal opéré sur les années 2007 et 2008, l'administration a remis en cause leur domiciliation en Suisse et leur a adressé des rectifications tant en matière d'impôt sur le revenu que d'impôt sur la fortune.

Les contribuables concernés ont contesté ces rappels d'impôt devant chacune des juridictions compétentes, en soutenant qu'ils étaient bien résidents de Suisse au sens de la convention fiscale, laquelle était bien applicable en vertu de la tolérance administrative précitée. Ils n'ont toutefois pas obtenu gain de cause, au terme d'analyses un peu différentes entre le juge administratif et le juge judiciaire.

La cour administrative d'appel de Nancy a admis que, sur le principe, la tolérance administrative était bien opposable à

l'administration et pouvait donc conduire à rendre applicable la convention fiscale nonobstant les stipulations de l'article 4.6, b) précité.

Elle a néanmoins relevé qu'en application de l'article 31 de ladite convention, un contribuable ne peut se prévaloir d'un avantage contenu dans celle-ci qu'à la condition d'être en possession d'un formulaire de son pays de résidence faisant état de la nature et du montant des revenus sur lesquels il est taxé. Or les requérants n'avaient versé aux débats qu'une attestation confirmant qu'ils étaient soumis à l'impôt en Suisse mais sans en préciser ni l'assiette ni le montant.

De son côté, la cour d'appel de Reims a également refusé aux contribuables le bénéfice de la convention fiscale en retenant une lecture très restrictive de la tolérance administrative : elle relève en effet que celle-ci prévoit que l'assiette du forfait doit être au moins égale à la totalité des revenus français et suisses des contribuables, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

Ce faisant, il nous semble que la cour d'appel a retenu une lecture contestable de la tolérance : celle-ci ne prescrivait pas en effet de retenir dans la règle de calcul tous les revenus de source française, mais uniquement ceux qui sont «privilegiés», c'est-à-dire ceux pour lesquels le contribuable sollicite le bénéfice de la convention fiscale.

La jurisprudence, encore naissante sur ce sujet, semble retenir une lecture très restrictive de cette notion, comme en témoigne une autre décision rendue récemment par la cour administrative d'appel de Paris, qui a jugé que la notion de «revenus privilégiés» n'était pas définie par la tolérance dont le bénéfice était invoqué, refusant donc de s'y référer⁵.

Ces décisions doivent alerter les contribuables qui envisageraient de se placer sous ce régime et qui auraient conservé avec la France des liens, notamment de nature économique. Le forfait devra-t-il déclarer forfait? ■

1. Article 4.6, b) de la convention fiscale franco-suisse.

2. BO 14 B-2211 n° 7.

3. CAA Nancy 11 avril 2019 n° 17NC03049.

4. CA Reims 4 décembre 2018 n° 17/03068.

5. CAA Paris 24 juin 2020 n° 19PA02886.