

Fiscalité internationale

304 Article 4-6, b de la convention franco-suisse : dans quelles conditions les contribuables soumis en Suisse au régime du « forfait » sont-ils résidents au sens de cette convention ?

Olivier DAUCHEZ,
avocat associé, Gide Loyrette Nouel



Introduction

1 - La mise en œuvre du Bulletin officiel des finances publiques-Impôts (« BOFiP-Impôts ») en septembre dernier suscite de nombreuses interrogations pratiques en raison des différences constatées avec la documentation administrative antérieurement publiée¹ qui a été rapportée le 12 septembre 2012².

Ces interrogations ont notamment concerné la qualification de résident à retenir pour l'application de la convention entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Paris le 9 septembre 1966 (la « convention »).

Alors que les solutions applicables aux personnes physiques imposées sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou de leurs résidences semblaient acquises depuis de longues années, l'absence de reprise dans la base BOFiP-Impôts de la doctrine administrative publiée depuis le 10 décembre 1972 a créé un trouble légistique chez les contribuables concernés.

D'abord imputée à une erreur matérielle dans la reprise des solutions administratives antérieures, l'ambiguïté ainsi créée a été dissipée le lendemain du jour de Noël ! L'administration fiscale a ainsi indiqué dans la version du 26 décembre 2012 de sa documentation en ligne : « La tolérance de 1972 prévue par la DB 14 B-2211, § 7 mise à

jour au 10 décembre 1972 n'ayant pas été reprise par la base BOFiP-Impôts est rapportée à compter du 12 septembre 2012, date d'ouverture de la base, conformément à l'instruction 13 A-2-12 du 7 septembre 2012. Toutefois, il est admis que cette tolérance continue à s'appliquer jusqu'aux revenus de l'année 2012 incluse »³.

Il en résulte une situation étrange dans la mesure où, telle qu'elle est rédigée, cette nouvelle doctrine exclut du champ d'application de la convention : « les personnes qui se trouvent soumises à l'impôt fédéral direct sur une base forfaitaire déterminée à partir du montant du loyer ou de la valeur locative de leur appartement ou du prix de pension (art. 18 bis de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 et art. 1^{er} de l'ordonnance du Département fédéral des finances et des douanes du 15 octobre 1958) ainsi que celles qui sont assujetties à l'impôt cantonal sur une base forfaitaire analogue, même lorsqu'elles sont soumises à l'impôt fédéral d'après le montant réel de leurs revenus », alors même que ces textes ne font plus partie de l'ordre juridique suisse depuis 1990.

Présentée comme la remise en cause d'une tolérance, cette nouvelle position est génératrice d'insécurité pour la grande majorité des personnes physiques ressortissantes françaises installées en Suisse qui sont soumises dans cet État au régime dit « à forfait ».

Cette nouvelle position conduit à s'interroger sur la portée des termes de l'article 4-6, b de la convention, de façon à préciser le régime d'imposition conventionnel des revenus 2013 et de la fortune au 1^{er} janvier de la même année.

1. Dans un arrêt du 27 février 2013 le Conseil d'État a considéré qu'une instruction non reprise dans la base BOFiP doit être considérée comme rapportée (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 févr. 2013, n° 357537, M. B. : Dr. fisc. 2013, n° 15, comm. 241, note T. Jacquemont ; RJF 5/2013, n° 520).

2. Instr. 7 sept. 2012 : BOI 13 A-2-12 ; Dr. fisc. 2012, n° 37, instr. 14656.

3. BOI-INT-CVB-CHE-10-10, § 70.