

# Entraide administrative: le mode d'imposition, une information vraisemblablement pertinente?

Le fait qu'une personne soit taxée selon le régime de l'imposition d'après la dépense, constitue-t-il un renseignement qu'il convient de transmettre aux autorités fiscales françaises? C'est en tout cas l'avis du Tribunal fédéral qui a exprimé cette opinion dans un arrêt du 1<sup>er</sup> février 2019. Ce point de vue a été confirmé depuis à quelques reprises



**Thierry De Mitri**  
Expert fiscal diplômé,  
CES en Management, Lausanne

*Arrêt du Tribunal fédéral du 1<sup>er</sup> février 2019 (2C\_265/2018 – ATF 145 II 112). Administration fédérale des contributions, Service d'échange d'informations en matière fiscale SEI c/X. Le caractère des informations vraisemblablement pertinentes dans le cadre de l'assistance administrative constitue une question de grande importance. Ces dernières années, le Tribunal fédéral a régulièrement pris position sur le contenu et l'étendue de cette notion. Récemment, notre Haute Cour a considéré que le mode d'imposition d'un contribuable suisse constitue une information vraisemblablement pertinente dans le contexte de l'assistance administrative. Bien que critiquée, cette position a été confirmée dans d'autres jurisprudences ultérieures. Or, ce point de vue n'est pas exempt de toutes critiques, notamment lorsqu'il s'agit de déterminer la résidence fiscale. Des clarifications s'avèrent nécessaires, tant la question est délicate et mérite une appréciation effectuée avec davantage de finesse.*

## I. Faits

La Direction générale des finances publiques françaises a adressé, en date du 17 décembre 2015, trois demandes d'assistance administrative concernant un contribuable suisse (ci-après X) au sujet de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune des années 2010 à 2013.

Dans le cadre de cette demande, les autorités fiscales françaises souhaitaient procéder à l'examen de la situation fiscale de X afin de déterminer s'il était résident fiscal français au moins jusqu'en janvier 2013. A travers une enquête plus globale, les autorités fiscales françaises étaient désireuses de savoir si X était connu des autorités fiscales suisses et s'il disposait d'un foyer d'habitation permanent en Suisse au titre des années sous revue. Elles souhaitaient également déterminer si X était considéré comme un résident fiscal suisse. Par ailleurs, les autorités fiscales françaises souhaitaient obtenir une copie des déclarations d'impôt déposées par X ainsi que des avis de taxation afin de savoir s'il avait souscrit, en Suisse, à des déclarations fiscales sur une base réelle d'imposition. Diverses informations en relation avec des comptes bancaires étaient également sollicitées.

L'Administration fédérale des contributions (ci-après AFC) a notifié une décision finale en date du 15 novembre 2016, en accordant l'assistance administrative aux autorités fiscales françaises. En substance, l'AFC admet la transmission de l'information selon laquelle X était considéré comme un résident fiscal suisse depuis le 1<sup>er</sup> août 2012 et qu'il était domicilié dans le canton de Vaud depuis cette date, selon le régime de l'imposition d'après la dépense. Les bases d'imposition ainsi que les informations bancaires étaient transmises à cette occasion.

X dépose un recours en date du 14 décembre 2016 dans lequel il rejette intégralement la demande d'entraide administrative datée du 17 décembre 2015.

<b>I. Faits</b> .....	<b>585</b>
<b>II. Considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral</b> .....	<b>586</b>
A. Mode d'imposition: un renseignement vraisemblablement pertinent .....	586
B. Conflit de résidence fiscale.....	587
<b>III. Commentaires de l'arrêt</b> .....	<b>587</b>
A. Genèse de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR.....	587
B. Dénonciation de l'accord de 1968 par la France.....	588
C. Interprétation de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR.....	588
D. Location plutôt que valeur locative? .....	590
E. Mode d'imposition : information vraisemblablement pertinente? .....	590
<b>IV. Jurisprudence confirmée</b> .....	<b>591</b>
<b>V. Conclusion</b> .....	<b>592</b>

Appelé à rendre une décision, le Tribunal administratif fédéral (TAF) a jugé que la demande d'assistance administrative remplissait les conditions requises et que les renseignements que l'AFC entendait transmettre aux autorités fiscales françaises remplissaient la condition de la pertinence vraisemblable. Cependant, le TAF était d'avis que la mention selon laquelle X était imposé en Suisse selon les règles de l'imposition d'après la dépense ne constituait pas une information ayant un caractère vraisemblablement pertinent, au sens des dispositions conventionnelles. S'agissant de déterminer la résidence fiscale dans une problématique de double résidence, l'information relative au mode d'imposition d'un contribuable ne constitue pas une information pertinente en vue de résoudre la problématique de la résidence. De ce fait, le TAF admet partiellement le recours, en réformant la décision de l'AFC sur la question du mode d'imposition.

L'AFC élève un recours à l'encontre de l'arrêt du 20 juin 2018 du TAF et entend soumettre la question du mode d'imposition du contribuable au Tribunal fédéral (TF).

Ainsi, le TF a dû trancher la question de savoir si l'information selon laquelle un contribuable est imposé conformément au système de l'imposition d'après la dépense en Suisse (soit le renseignement sur son mode d'imposition), est un renseignement vraisemblablement pertinent au sens de l'art. 28 par. 1 de la Convention de double imposition signée entre la Suisse et la France (CDI CH-FR; RS 0.672.934.91). Le TF répond positivement à cette question dans un arrêt controversé du 1<sup>er</sup> février 2019 et considère qu'il s'agit d'un renseignement devant être transmis aux autorités fiscales françaises dans le cadre de leur demande d'assistance administrative.

### II. Considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral

#### A. Mode d'imposition: un renseignement vraisemblablement pertinent

A toutes fins utiles et à titre préalable, on rappelle que le recours au TF en matière d'entraide administrative a un caractère exceptionnel. En effet, il n'est recevable que lorsqu'une question juridique de principe se pose ou lorsqu'il s'agit, pour d'autres motifs, d'un cas particulièrement important. En d'autres termes, la question juridique de principe suppose que la décision en cause soit déterminante pour la pratique, notamment lorsque les instances inférieures doivent traiter de nombreux cas analogues ou lorsqu'il est nécessaire de trancher une question juridique qui se pose pour la première fois et qui donne lieu à une incertitude caractérisée appelant un éclaircissement de la part du TF.

La question que notre Haute Cour doit résoudre est celle de savoir si l'existence d'une imposition d'après la dépense constitue une information vraisemblablement pertinente, en vue de déterminer la résidence fiscale d'une personne physique dans le cadre de la CDI CH-FR.

En effet, en vertu de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, il est expressément mentionné qu'une personne physique imposable n'est considérée résidente d'un Etat contractant 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 s'agit de l'opinion de l'AFC, qui soutient que cette information est vraisemblablement pertinente au sens de la convention applicable.

De son côté, X ne partage pas cette opinion, dans la mesure où il est d'avis que l'existence d'une imposition d'après la dépense aurait pour seule conséquence de rendre inapplicable ladite convention pour la personne concernée. S'agissant de la détermination d'une résidence fiscale, cette information ne serait d'aucun secours et ne constitue dès lors pas une information vraisemblablement pertinente pour clarifier la question de la résidence fiscale.

Le TAF partage la même opinion que le contribuable, en estimant qu'il ne s'agit pas d'une information vraisemblablement pertinente et qu'il convient de ne pas transmettre le mode d'imposition du contribuable aux autorités fiscales françaises requérantes.

Dans une phase initiale et selon son habitude, le TF rappelle la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements, au sens de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR. Notre Haute Cour rappelle que cette disposition a pour but d'assurer un échange du renseignement le plus large possible, mais ne permet pas aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements, ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminé.

Comme le TF a eu l'occasion de le dire à quelques reprises déjà, la demande d'entraide administrative peut avoir pour objectif de clarifier la question de la résidence fiscale d'une personne. Or, le fait qu'une personne soit assujettie de manière illimitée aux impôts suisses n'est pas de nature à faire obstacle à une demande d'entraide administrative.

Selon notre Haute Cour, les autorités fiscales suisses ne sont pas en position de trancher un conflit de résidence, puisqu'elles se sont limitées à imposer la personne visée et n'ont jamais eu à se soucier de son lieu de résidence fiscale sur le plan international. Les autorités fiscales suisses ne disposent pas de l'ensemble des éléments permettant de trancher un tel conflit. En réalité, il appartient au contribuable visé par la demande d'entraide administrative de faire valoir, le cas échéant, ses arguments face à l'autorité requérante, une double imposition pouvant être évitée par le biais des règles de la détermination de la résidence fiscale prévues dans la convention fiscale applicable entre les deux Etats.

Dans ce contexte, le TF est d'avis que le mode d'imposition en Suisse du contribuable visé par la demande d'entraide administrative est un élément qui peut se révéler pertinent. En effet, le TF note que *"la CDI CH-FR contient une disposition qui, visiblement, a échappé à l'instance précédente et qui permet d'emblée de répondre positivement à cette question"*. Il s'agit de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. Eu égard à cette disposition conventionnelle, l'information relative au mode d'imposition de cette personne en Suisse constitue un renseignement

vraisemblablement pertinent, qui doit faire l'objet d'une transmission aux autorités fiscales françaises.

S'agissant de cet aspect, le TF estime que le grief de violation de l'art. 28 par. 1 CDI CH-FR est fondé.

### B. Conflit de résidence fiscale

Cet arrêt a été l'occasion pour le TF de réitérer le fait que, *"lorsqu'une demande d'assistance administrative porte sur un contribuable que chacun des deux Etats contractants considère comme un de ses résidents fiscaux, le rôle de la Suisse, en tant qu'Etat requis se limite, au stade de l'assistance administrative, à vérifier que le critère de l'assujettissement auquel l'Etat requérant recourt se trouve dans ceux qui sont prévus dans la norme conventionnelle applicable concernant la détermination de la résidence fiscale"*. Dans le cas de la procédure d'assistance administrative, il n'appartient en effet pas à la Suisse de trancher d'elle-même l'existence d'un conflit de résidence effectif.

Rappelant le mécanisme de l'art. 4 CDI CH-FR, le TF relève que l'expression de *"résident d'un Etat contractant"* désigne tout personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Pour être qualifié de résident d'un Etat contractant, l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR mentionne, comme critère, l'existence d'un foyer d'habitation permanent, ce qui désigne le centre des intérêts vitaux de l'intéressé. Les autorités fiscales françaises ont indiqué que le contribuable possédait une adresse en France jusqu'en 2012. C'est pourquoi ces dernières sollicitent auprès des autorités fiscales suisses des informations afin de savoir si l'intéressé avait un foyer d'habitation permanent en Suisse durant les années visées par la demande d'entraide administrative et sur quelle base il était considéré comme résident fiscal suisse. Pour ce motif, le TF estime que les critères sur lesquels la France se fonde figurent à l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, de sorte que la demande n'est pas contraire à l'art. 28 par. 1 *in fine* CDI CH-FR.

### III. Commentaires de l'arrêt

Même si l'on fait abstraction du nouveau revers essuyé par le TAF, dont les prises de position sont presque systématiquement renversées par le TF, cet arrêt a d'ores et déjà suscité un grand débat, tant les conclusions sont contestables pour de nombreuses raisons.

Avant de les aborder, il est sans doute utile de rappeler la genèse de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR (A). En évoquant les éléments à la source de l'adoption de cette disposition conventionnelle, on se rendra compte qu'il est loin d'être évident que cette dernière s'applique de manière généralisée aux personnes soumises à l'imposition d'après la dépense (B).

C'est la raison pour laquelle il convient d'avoir une approche critique sur les conclusions adoptées en définitive par le TF. En effet, dans cet arrêt, notre Haute Cour n'a pas jugé nécessaire d'évoquer la dénonciation de l'Accord amiable de 1968 par les autorités fiscales françaises (C) ni même de se pencher sur l'interprétation de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR pourtant

appliqué sans la moindre hésitation au cas d'espèce (D). De plus, il est surprenant que la situation des personnes imposées d'après la dépense sur la base d'une location ne soit jamais invoquée. La question se pose de savoir si la règle d'exclusion pourrait s'appliquer dans cette hypothèse (E).

### A. Genèse de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR

Les premières relations conventionnelles entre la Suisse et la France ont débuté par la convention de 1953 applicable sur le revenu et la fortune et sur les successions. Lors de sa renégociation en 1966, l'Etat français a souhaité modifier l'art. 2 par. 4 de la Convention de 1953, qui limitait la faculté en droit français d'imposer une personne domiciliée en Suisse qui possède une résidence secondaire en France au titre de l'impôt sur le revenu, calculé sur la base égale à cinq fois la valeur locative de cette résidence.

La délégation française était mécontente de cette disposition conventionnelle. C'est pourquoi elle a souhaité clarifier cet aspect, dans la mesure où il était très difficile à l'Etat français de faire utilisation de cette prérogative, car il était dans l'impossibilité d'apporter la preuve d'un séjour supérieur à 90 jours du résident fiscal suisse<sup>[1]</sup>.

De ce fait, la Convention de 1953 a été modifiée par l'adjonction de l'art. 4 par. 5 let. b CDI CH-FR (devenu entre-temps l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR), qui prévoit que n'est pas considéré comme un résident d'un Etat contractant, au sens de la disposition conventionnelle précitée, une personne physique qui n'est imposable sur 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.

Ainsi, force est de constater qu'au moment de la rédaction de cette disposition conventionnelle – qui n'a plus jamais été modifiée – le cas visait la situation des résidents suisses possédant des résidences secondaires en France et qui étaient taxés sur une base forfaitaire déterminée en fonction de la valeur locative<sup>[2]</sup>. Dès lors, cette disposition conventionnelle ne visait nullement les résidents suisses soumis à l'imposition d'après la dépense et que cela n'a jamais été dans l'esprit des Etats contractants<sup>[3]</sup>.

En 1969, la Convention fut à nouveau modifiée, mais la disposition concernant la résidence fiscale n'a pas été amendée à cette occasion. Par la suite, la Convention a été amendée

[1] Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant l'approbation de la convention conclue entre la Suisse et la France en vue d'éviter des doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, in: FF 1966 II p. 528 ss.

[2] PHILIPPE KENEL/JÉRÔME QUEYROUX, La France peut-elle exclure unilatéralement du champ d'application de la convention franco-suisse les personnes imposées d'après la dépense? in: Notalex, n. 2/2013, p. 80 ss.

[3] PHILIPPE KENEL, Les nouvelles règles applicables à l'imposition d'après la dépense, Notalex n. 2/2016, p. 39 ss., p. 52; XAVIER OBERSON/GRÉGORV CLERC, Imposition d'après la dépense et CDI CH-FR: l'incertitude grandit au regard de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral, in: RDAF 2019 II p. 196 ss., p. 201; PHILIPPE KENEL, L'imposition d'après la dépense en Suisse, in: Revue Générale du Contentieux Fiscal, n. 2018/6, p. 489 ss., p. 500.

à nouveau en 1997 puis en 2009 et enfin en 2011. Lors de toutes ces modifications concernant la Convention signée entre la Suisse et la France, jamais l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR n'a fait l'objet d'une quelconque modification de la part des Etats contractants alors même que l'occasion a été offerte à l'Etat français de le faire à maintes reprises.

Ainsi, sur la base d'une interprétation historique de la disposition conventionnelle, il est éclairant de relever que l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR a été introduit dans un contexte d'imposition concernant les biens immobiliers situés en France et non en Suisse. La disposition conventionnelle visait au moment de sa rédaction à disqualifier de la qualité de résident les personnes qui étaient soumises à un impôt calculé forfaitairement sur la base de cinq fois la valeur locative de leur habitation[4].

Par conséquent, il apparaît sans ambiguïté que cette disposition conventionnelle n'était absolument pas rédigée par les deux Etats contractants dans l'idée d'exclure du bénéfice de la Convention les contribuables imposés d'après la dépense en Suisse qui ne sont du reste jamais mentionnés dans le Message du Conseil fédéral au moment des diverses révisions.

Par la suite, dans un glissement qui reste difficilement explicable, l'AFC a publié une Circulaire datée du 29 février 1968 adressée aux administrations cantonales qui fait état d'entretien entre les autorités fiscales suisses et les autorités fiscales françaises dans le cadre d'une procédure amiable en vertu de l'art. 27 CDI CH-FR dans laquelle les autorités des deux Etats concluent sous la forme d'un accord amiable "qu'une personne assujettie à l'impôt à forfait en Suisse (art. 18<sup>bis</sup> AIN et les dispositions semblables du droit cantonal) a la qualité de résident suisse au sens de l'art. 4 de la Convention si (a) la base d'imposition cantonale et communale est supérieure à cinq fois la valeur locative de l'habitation du contribuable ou une fois et demi le prix de pension et (b) si la base d'imposition cantonale et communale ne s'écarte pas notablement de celle qui est déterminante pour l'impôt fédéral direct, ladite base cantonale et communale devant en tout état de cause être égale ou supérieure aux éléments du revenu du contribuable qui proviennent de Suisse et de France ou les revenus de source française, lorsqu'ils sont privilégiés par la Convention (notamment dividendes, intérêts, redevances et licences)"[5].

Selon la pratique bien établie, cette procédure amiable, cristallisée par la Circulaire AFC 1968 précitée, est à l'origine de ce que l'on appelle le «forfait majoré» au moyen duquel la base imposable est majorée de 30% environ afin de satisfaire les conditions précitées.

En tout état de cause, ce forfait majoré permet à une personne soumise à l'imposition d'après la dépense d'avoir la qualité de résident au sens de la Convention du fait précisément que sa base imposable n'est nullement un multiple de la valeur locative. Cette interprétation avait été reprise par les autorités fiscales françaises dans leur doctrine administrative.

[4] KENEL/QUEYROUX (note 2), p. 84.

[5] Pour un historique de l'adoption de la Circulaire de l'AFC du 29 février 1968, voir OBERSON/CLERC (note 3), p. 203 s.

### B. Dénonciation de l'accord de 1968 par la France

En date du 26 décembre 2012, les autorités fiscales françaises, à l'occasion de la refonte de la doctrine administrative publiée, ont procédé à une modification des commentaires liés à la CDI CH-FR. Le fisc français a ainsi précisé que: "la tolérance de 1972 prévue par la DB 14 B-2211 N°7 mise à jour au 10 décembre 1972 n'ayant pas été reprise par la base BOFiP-Impôts est rapportée à compter du 12 décembre 2012, date d'ouverture de la base, conformément à l'instruction 13A-2-12 du 7 septembre 2012. Toutefois, il est admis que cette tolérance continue à s'appliquer jusqu'au revenu de l'année 2012 incluse".

Ainsi, depuis cette date, la situation des personnes physiques soumises au régime de l'imposition à forfait a été modifiée dans la vision de la doctrine administrative par les autorités fiscales françaises. Cette modification sous-entend que la Direction générale des finances publiques françaises considère que le système du forfait majoré est une tolérance datant de 1972 et qu'elle permet de reconnaître la personne comme étant une résidente au sens de la Convention (malgré le fait que la Circulaire de l'AFC datant du 29 février 1968 précisait expressément qu'il s'agissait d'un accord amiable au sens du droit public international entre les administrations fiscales suisses et françaises).

Ce n'est pas le propos ici de vouloir revenir sur cette problématique qui a été abondamment commentée par la doctrine sur la validité de la dénonciation de l'accord amiable[6]. On ne peut que regretter que le TF n'ait pas jugé nécessaire – compte tenu de l'importance de cette question – de se référer à cette controverse qui n'a certainement pas pu échapper à notre Haute Cour.

L'examen de cette problématique aurait pu jeter un regard différent sur l'appréciation de la condition du respect du principe de la confiance et de la bonne foi entre les Etats si souvent invoqué par le TF dans ses récentes jurisprudences en la matière.

### C. Interprétation de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR

Il est regrettable que le TF n'ait pas jugé nécessaire dans le cadre de cet arrêt de procéder à une interprétation de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR alors que la portée de cette disposition conventionnelle est capitale. Ceci est d'autant plus incompréhensible que cet arrêt est le fondement d'un argumentaire réitéré dans des arrêts successifs ayant confirmé cette jurisprudence[7].

[6] KENEL/QUEYROUX (note 2); OBERSON/CLERC (note 3), p. 204 ss. qui considèrent clairement que la France ne pouvait pas "anéantir unilatéralement l'accord auquel ses représentants s'étaient engagés en 1968 et que, par conséquent, les contribuables concernés devraient encore pouvoir se prévaloir de ce qui a été convenu"; JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Yves Noël/Florence Aubry-Girardin (editeur), 11<sup>ème</sup> éd., Bâle 2017, N 107 ad art. 14 LIFD; KENEL (note 3), p. 498.

[7] Par exemple l'arrêt du 7 juin 2019 (2C\_764/2018) concernant la Convention de double imposition signée entre la Suisse et l'Espagne dont il sera question plus loin.

Selon le TF, l'interprétation des conventions de double imposition s'effectue conformément aux règles de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (CV; RS 0.111)[8]. L'art. 31 par. 1 CV prévoit qu'un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. En plus du contexte (art. 31 par. 2 CV), il sera tenu compte, selon l'art. 31 par. 3 CV, de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (let. a); de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (let. b) et de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties (let. c). Les travaux préparatoires et les circonstances dans lesquelles le traité a été conclu constituent des moyens complémentaires d'interprétation lorsque l'interprétation donnée, conformément à l'art. 31 CV, laisse le sens ambigu ou obscur ou conduit à un résultat qui est manifestement absurde ou déraisonnable (art. 32 CV). L'art. 31 par. 1 CV fixe un ordre de prise en compte des éléments de l'interprétation, sans toutefois établir une hiérarchie juridique obligatoire entre eux.

Selon la doctrine, les principes d'interprétation commandent de se référer au texte comme point de départ pour l'interprète. Il faut attribuer aux termes d'un traité, leur sens ordinaire dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but[9].

Si l'on se réfère au texte de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, cette dernière disposition énonce - sans ambiguïté - qu'une personne n'est pas résidente d'un Etat contractant au sens de la Convention si celle-ci 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. Dès lors, la lettre de cette disposition conventionnelle prévoit clairement que la base imposable doit être fixée de manière forfaitaire sur la base de la valeur locative de la ou des résidences que cette personne possède sur le territoire de l'Etat contractant.

Ainsi, si la base imposable d'une personne imposée d'après la dépense n'est pas fixée de manière forfaitaire en fonction de la valeur locative de la ou des résidences que cette personne possède sur le territoire de l'Etat contractant, l'exclusion de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR ne peut pas s'appliquer. Or, dès lors que la base imposable est calculée en premier lieu sur les dépenses annuelles du contribuable en Suisse et à l'étranger pour son train de vie et celui des personnes à sa charge vivant en Suisse et à l'étranger en vertu de l'art. 14 al. 3 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), on comprend que la base imposable ne correspondra pour ainsi dire jamais à un multiple de la valeur locative du bien immobilier que le contribuable possède en Suisse.

De surcroît, la prise en compte de la valeur locative à raison de cinq fois - avant la modification de l'art. 14 LIFD avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2016 fixant désormais le multiplicateur à sept fois - ne permet que de déterminer un seuil minimum d'imposition[10]. Depuis l'entrée de la nouvelle disposition de l'art. 14 LIFD, il y a désormais de nombreux critères permettant de fixer une base imposable minimale qui ne correspondra presque jamais à un multiple de la valeur locative. Si l'on prend en compte le fait que la base imposable était majorée en vertu des principes de la Circulaire AFC 1968, cela ne sera par définition jamais le cas.

De plus, il faut savoir que la valeur locative pertinente pour la détermination du seuil minimum est celui de la résidence principale dont le contribuable est le propriétaire et non les valeurs locatives des autres biens immobiliers sis en Suisse dont le contribuable est propriétaire. Les autres biens immobiliers sont en revanche pris en compte pour fixer la dépense relative au train de vie[11].

Ce dernier aspect démontre - une fois de plus - que les termes de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR ne visait pas les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense puisque la base imposable de ces dernières n'est pas fixée en fonction de plusieurs valeurs locatives découlant de plusieurs biens immobiliers, mais uniquement celle de la résidence principale.

Enfin, le TF n'aborde pas la situation non plus des personnes soumises à l'imposition d'après la dépense, mais imposées en vertu des éléments du calcul de contrôle. Dans cette hypothèse, la charge fiscale n'est nullement déterminée - par définition - sur une base forfaitaire. La disposition conventionnelle ne peut pas être applicable en de telles circonstances.

De ce fait, nous sommes d'avis que seuls les contribuables sont exclus de la notion de résident par l'effet de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR les contribuables soumis à une imposition d'après la dépense en Suisse dont ni le montant des dépenses retenues comme assiette de l'impôt ni le calcul de contrôle n'excède le seuil minimum de dépenses calculées sur la valeur locative de la ou des résidences qu'il possède en Suisse. En d'autres termes, cette exclusion concerne les contribuables soumis à une imposition à forfait qui sont soumis à l'impôt en Suisse sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative des résidences qu'il possède sur le territoire suisse.

A *contrario*, la qualité de résident doit être reconnue à une personne domiciliée en Suisse si la base imposable correspond au montant des dépenses annuelles du contribuable et que celui-ci est supérieur à l'assiette calculée en fonction de la valeur locative ou dans l'hypothèse que le calcul de contrôle produit une charge fiscale plus élevée que la charge fiscale découlant d'une imposition forfaitaire calculée sur la valeur locative.

[8] ATF 143 II 202.

[9] XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, IV<sup>ème</sup> éd., Berne 2014, ch. 112 ss.

[10] OBERSON/CLERC (note 3), p. 208 s.

[11] Voir Circulaire n. 44 de l'AFC du 24 juillet 2018, ch. 3.3.2 qui confirme ce principe qui était déjà en vigueur s'agissant de l'art. 14 LIFD dans sa version avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Ainsi, aussi bien (i) le texte clair de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR interprété selon les principes dégagés de la Convention de Vienne sur le droit des traités, (ii) les travaux préparatoires, (iii) le contexte des renégociations reproduits dans les Messages du Conseil fédéral ainsi que (iv) la procédure amiable cristallisée par la Circulaire du 29 février 1968 de l'AFC démontrent qu'une personne qui n'est pas imposée sur une base forfaitaire provenant de la valeur locative est un résident au sens de la Convention.

D'ailleurs, ce revirement des autorités fiscales françaises ne peut avoir aucun effet sur l'interprétation de la disposition conventionnelle eu égard au fait que la publication de la doctrine administrative ne constitue pas un instrument d'interprétation des traités internationaux opposable au juge suisse.

Le fait que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements ait pour but d'assurer un échange de renseignements le plus large possible – comme le relève à maintes reprises le TF dans sa jurisprudence – ne doit pas permettre aux Etats d'aller à la pêche aux renseignements ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires d'un contribuable déterminés. L'objectif alloué à l'entraide administrative ne doit pas autoriser le TF à donner une interprétation de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR plus large que ne le commande cette dernière disposition conventionnelle, conformément aux prescriptions de la Convention de Vienne sur le droit des traités.

En d'autres termes, l'exclusion de la qualité de résident au sens de la CDI CH-FR ne concerne pas l'intégralité des personnes qui sont soumises à une imposition d'après la dépense, une telle interprétation allant à l'évidence bien au-delà du champ d'application de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. En effet, cela devrait concerner uniquement les contribuables soumis à l'imposition d'après la dépense sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative des résidences qu'ils possèdent sur le territoire suisse.

Cette interprétation doit être appliquée tant dans le cadre de l'entraide administrative que dans celui de la simple application de la CDI CH-FR lorsque le contribuable imposé d'après la dépense sollicite l'application de l'une ou l'autre des dispositions conventionnelles. Les objectifs de l'entraide administrative visant à permettre un échange aussi large que possible n'autorisent pas à conférer une interprétation extensive d'une disposition conventionnelle dont on a vu qu'elle n'a jamais été conçue pour les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense.

### D. Location plutôt que valeur locative?

Un autre aspect – en apparence trivial – mérite d'être mis en exergue, celui-ci n'ayant jamais été abordé ni par le TF ni par la doctrine.

Comme indiqué ci-dessus, la somme des dépenses annuelles effectives représentant la base imposable du contribuable soumis à l'imposition d'après la dépense doit représenter au moins le septuple du montant du loyer du logement du

contribuable, ou de la valeur locative du logement qu'il occupe et dont il est propriétaire. A rigueur de texte, il est donc tout à fait possible d'être soumis à l'imposition d'après la dépense si la résidence principale constitue une location et non une propriété du contribuable.

Or, si l'on s'en réfère au texte de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, il apparaît que la situation du contribuable ayant une location plutôt qu'un bien dont il est propriétaire n'a pas été envisagée. Cependant, si les Etats contractants avaient effectivement souhaité que la situation de toutes les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense soit visée par l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, ils auraient également dû prévoir l'hypothèse de la personne dont la base imposable serait un multiple du loyer annuel. Or, le texte clair de la disposition conventionnelle ne devrait pas permettre une exclusion du bénéfice de la Convention pour les personnes ayant conclu un contrat de bail plutôt que l'acquisition d'un bien immobilier.

Cette situation démontre bien, à l'instar de l'examen des travaux préparatoires à l'origine de l'adoption de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, que cette dernière disposition conventionnelle n'a jamais été imaginée pour les personnes taxées selon le régime de l'imposition d'après la dépense. Il est du reste étonnant que ce cas de figure n'ait même pas été envisagé dans le cadre de l'adoption de la Circulaire AFC 1968.

A notre sens, il conviendrait d'admettre que les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense ayant opté pour une location plutôt que l'acquisition d'un bien immobilier ne devraient jamais faire l'objet d'une exclusion de la qualité de résident sur la base de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR.

### E. Mode d'imposition : information vraisemblablement pertinente?

Compte tenu de ce qui précède, la question qu'on doit finalement se poser est celle de savoir si le mode d'imposition constitue véritablement une information vraisemblablement pertinente dans le cadre de l'entraide administrative.

Dans ses considérants, le TF a réitéré sa jurisprudence suivant laquelle la Suisse ne dispose en principe pas de l'ensemble des éléments lui permettant de trancher la question du conflit de résidence sur le plan international, lorsqu'elle fait face à une demande d'entraide administrative. Cette position est fondée sur le fait que la résidence fiscale, dans ce contexte, est une question de fond, qui n'a pas à être abordée par l'Etat requis au stade de l'assistance administrative. Du fait que l'Etat requérant cherche précisément à déterminer la présence fiscale du contribuable par le biais des informations obtenues dans le contexte de l'entraide administrative, non seulement le conflit de résidence n'est pas encore réalisé à ce stade, mais il appartient au demeurant au contribuable qui conteste son assujettissement de le faire dans le cadre de la procédure interne devant les autorités de l'Etat requérant.

Malgré ce raisonnement, on perçoit mal en quoi le mode d'imposition constitue une information qui doit être transmise à l'Etat requérant désireux de déterminer la résidence fiscale.

En vertu de l'art. 4 par. 1 CDI CH-FR, il est précisé que l'expression "*résident d'un Etat contractant*" est définie comme étant toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, sa résidence, son siège de direction ou tout autre critère de nature analogue.

Ainsi, la résidence fiscale doit être déterminée d'après le droit national respectif de chaque Etat.

A supposer que l'Etat requérant aboutisse à la conclusion, sur la base de son droit interne, qu'une personne est assujettie à l'impôt de manière illimitée par hypothèse en France, il convient de faire appel à l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR. Cette dernière disposition prévoit des critères (*i.e.* le foyer d'habitation permanent, le centre des intérêts vitaux, le séjour habituel et la nationalité) permettant de délimiter la résidence fiscale dans un système dit en cascade (dénommée "*Tie-breaker rules*"), ayant pour but de déterminer dans quel Etat la personne physique possède effectivement sa résidence fiscale. Or, à y regarder de plus près, ni le droit fiscal interne français (art. 4B du Code général des impôts) ou suisse (art 3 LIFD et art. 3 de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des Cantons et des Communes [LHID; RS 642.14]) ni même l'art. 4 par. 2 CDI CH-FR ne font mention du mode d'imposition du contribuable comme critère de délimitation<sup>[12]</sup>.

De ce fait, le mode d'imposition ne constitue jamais un critère déterminant pour fixer et déterminer la résidence fiscale du contribuable. Dès lors, la transmission d'information sur le mode d'imposition ne permet pas d'éclairer les autorités fiscales françaises quant à l'assujettissement de ce même contribuable sur son territoire le cas échéant.

Du reste, il est curieux que le TF admette que la France puisse s'appuyer sur un critère de la CDI CH-FR pour évoquer un problème de double résidence (soit le critère du foyer d'habitation permanent), mais que, de manière concomitante, notre Haute Cour considère qu'un contribuable suisse soumis à l'imposition d'après la dépense calculée sur la base de la valeur locative de la propriété ne soit pas qualifié comme résident selon les termes mêmes de la CDI CH-FR.

En d'autres termes, pour le TF, il est possible de s'appuyer sur la CDI CH-FR pour invoquer un conflit de double résidence, mais elle n'est d'aucun secours du fait qu'elle exclut le contribuable du bénéfice de cette dernière lorsqu'il s'agit d'arbitrer la problématique de la double résidence. Sur le plan de la logique, ce raisonnement semble très difficile à suivre et ne manque de surprendre.

#### IV. Jurisprudence confirmée

Alors que cette première jurisprudence a suscité une certaine émotion, conduisant une partie de la doctrine à souhaiter que le TF puisse rectifier la situation incertaine créée par

la jurisprudence ici commentée<sup>[13]</sup>, il apparaît que le TF a confirmé que le mode d'imposition constitue une information vraisemblablement pertinente dans le cadre de l'entraide administrative dans deux arrêts l'un du 7 juin 2019 concernant les situations d'entraide administrative dans le contexte de la convention signée entre la Suisse et l'Espagne<sup>[14]</sup> et l'autre du 26 août 2019<sup>[15]</sup> concernant à nouveau la CDI CH-FR.

Dans l'arrêt du 7 juin 2019, le TF reprend les arguments développés dans l'arrêt du 1<sup>er</sup> février 2019 tout en précisant que la jurisprudence précédente était fondée sur l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. Or, la Convention applicable en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune signée entre la Confédération Suisse et l'Espagne (CDI CH-ES; RS 0.672.933.21) ne contient aucune disposition comparable à l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR, de sorte que les arguments ne peuvent pas être repris sans autre dans le contexte de la CDI CH-ES.

Toutefois, le TF justifie la transmission de l'information du mode d'imposition par le fait que l'Etat requérant cherche non seulement à déterminer la résidence fiscale, mais aussi à identifier les revenus des contribuables potentiellement imposables en Espagne. De ce fait, l'autorité requérante cherche à savoir sur quelles bases les contribuables ont été considérés comme résidents fiscaux suisses, ainsi qu'à obtenir leurs revenus. C'est dans ce contexte que l'AFC a indiqué que les contribuables avaient été imposés d'après leurs dépenses, non sur la base de leur revenu, et a fourni le montant des dépenses comme bases d'imposition pour les périodes fiscales sous revue.

En transmettant l'information selon laquelle les contribuables étaient imposés d'après la dépense, le TF estime que l'AFC a répondu à une question pertinente de l'autorité requérante en indiquant que les contribuables ont été imposés sur la base de leurs dépenses et non en fonction de leur revenu effectif.

Cette prise de position est pour le moins étonnante. Selon le TF, le fait de répondre que les contribuables sont soumis à une imposition d'après la dépense permet d'indiquer que les contribuables n'exerçaient pas d'activité professionnelle. Dans la même dynamique, le TF estime que le mode d'imposition est une information vraisemblablement pertinente, dans la mesure où ce renseignement indique que le contribuable n'a pas réalisé de revenu provenant de l'activité lucrative en Suisse car cela est incompatible avec le statut fiscal d'une personne imposée d'après la dépense.

En revanche, le TF est d'avis que la mention des bases imposables convenues avec les autorités fiscales compétentes ne constitue pas une information vraisemblablement pertinente. Ainsi, le TF persiste – sans apporter d'explications probantes – à soutenir que le mode d'imposition constitue une information vraisemblablement pertinente. Toutefois,

[13] Du même avis OBERSON/CLERC (note 3), p. 219.

[14] Arrêt TF 2C\_1664/2018 du 7 juin 2019.

[15] Arrêt TF 2C\_805/2018 du 28 août 2019.

[12] Du même avis OBERSON/CLERC (note 3), p. 219.

dans le contexte de la CDI CH-ES, cette information permet d'indiquer indirectement qu'il n'y a pas eu d'exercice d'une activité professionnelle en Suisse, ni de revenus déclarés à ce titre dans les déclarations fiscales déposées en Suisse.

On peut se poser la question de savoir pourquoi le fait d'indiquer que les contribuables n'ont pas exercé d'activité professionnelle en Suisse ne pouvait pas constituer une information suffisante au regard des questions posées par l'Etat requérant. Dès lors que ce dernier Etat souhaite connaître les revenus reçus et les gains en capital réalisés par les contribuables, le mode d'imposition ne permettait en aucun cas de répondre à la question de l'Etat requérant. En réalité, comme soutenu par les contribuables, on peut s'interroger s'il ne s'agit pas ici d'informations fournies de manière spontanée, ce qui est contraire aux dispositions régissant l'entraide administrative qui prévoit une assistance à la demande.

Cela étant, la lecture de cet arrêt permet de déceler un glissement relativement dangereux opéré par le TF. En effet, dans le considérant 5.2, le TF estime que l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR constitue une disposition qui *"exclut qu'une personne puisse être reconnue comme résidente d'un état contractant, si elle y est imposable d'après la dépense. Comme elle opère un lien entre le mode d'imposition en Suisse et la reconnaissance de la résidence fiscale en Suisse, le TF a jugé que l'information relative au mode d'imposition constituait un renseignement vraisemblablement pertinent"*.

Ainsi, le TF estime que la disposition de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR s'applique indistinctement à toutes les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense. Le TF n'opère aucune distinction – ni aucune finesse – sur la portée de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. Cette absence d'analyse, pourtant cruciale, est difficilement explicable. En outre, elle permet de cristalliser – sans aucun fondement et explication – le lien entre la disposition précitée et les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense alors que cette disposition n'y fait en aucun cas référence.

Ce glissement a été confirmé dans l'arrêt du 26 août 2019 concernant une nouvelle fois la CDI CH-FR.

Dans ce cas d'espèce, les contribuables ont tenté de démontrer qu'une imposition ordinaire ou selon la dépense nécessite un assujettissement selon les mêmes dispositions légales. De plus, l'imposition d'après la dépense suppose la prise en compte des dépenses complètes et non uniquement celles afférentes au bien immobilier. En ce sens, l'art. 14 LIFD constitue une forme d'imposition ordinaire bien plus large que les cas visés par l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR. De plus, il se trouve que les autorités fiscales n'avaient même pas demandé dans sa requête les modalités d'imposition des contribuables. Les contribuables estiment en outre que la modalité d'imposition n'est pas déterminante pour identifier le centre de vie.

De son côté, l'AFC estime que l'imposition d'après la dépense n'est pas une imposition ordinaire et la modalité particulière d'imposition supposant l'absence d'activité lucrative en Suisse constitue une information qui pourrait être utile au

fisc français lorsqu'il s'agit de déterminer le centre de vie. Le conflit de résidence doit être résolu dans la procédure amiable et non au stade de l'assistance administrative.

De son côté, le TF réitère que l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR établit un lien entre la reconnaissance de la résidence fiscale et la modalité d'imposition. De plus, le TF estime qu'il n'est pas pertinent que l'assiette de l'imposition forfaitaire de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR soit plus réduite que celle résultant de l'imposition d'après la dépense en application du droit interne suisse. L'élément déterminant est que les autorités fiscales françaises souhaitent identifier la résidence fiscale et que le fait d'être imposé selon la dépense en Suisse constitue une information utile pour les autorités fiscales françaises. La réponse aux questions posées par ces dernières autorités suppose d'aborder le point de la modalité d'imposition même si cet aspect n'a pas expressément sollicité par le fisc français.

Enfin, dans le contexte de l'assistance administrative, notre Haute Cour estime que (i) la question de savoir si l'imposition d'après la dépense est une forme d'imposition ordinaire n'est pas pertinente tout comme celle de savoir si ce mode d'imposition suppose un assujettissement illimité et que (ii) le conflit de résidence doit être résolu dans le cadre d'une autre procédure.

Cette seconde jurisprudence est relativement inquiétante, car elle étend de manière disproportionnée le champ d'application de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR en contradiction manifeste avec le texte clair de la disposition conventionnelle. L'imposition forfaitaire déterminée sur la base de la valeur locative de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR ne se recoupe pas avec une imposition d'après la dépense effectuée en vertu de l'art. 14 LIFD. Cela est encore plus vrai si le calcul de contrôle est déterminant ou si l'assiette est fixée sur la base d'une location. Cette analyse demeure vraie que ce soit au stade de la procédure d'assistance administrative ou pour tirer bénéfice des dispositions de la CDI CH-FR.

Il est tout de même édifiant que même les autorités fiscales françaises – avant leur revirement unilatéral du 26 décembre 2012 – n'avaient pas une interprétation aussi large de l'exclusion de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR par exemple en présence d'une imposition forfaitaire majorée.

Il devient fondamental que le TF fournisse des explications approfondies permettant d'étayer sa position ou, ce qui semble le plus raisonnable, qu'il restreigne de manière appropriée la portée de l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR conformément aux termes de cette dernière disposition et à la pratique conventionnelle appliquée par les Etats contractants.

### V. Conclusion

Avec l'arrêt du 1<sup>er</sup> février 2019, le TF ouvre une brèche importante dans le cadre de l'entraide administrative, en estimant que le mode d'imposition constitue une information vraisemblablement pertinente lorsqu'il s'agit de déterminer la résidence fiscale d'un contribuable.

En s'appuyant sur l'art. 4 par. 6 let. *b* CDI CH-FR qui exclut de la qualité de résident les personnes physiques imposables sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elles possèdent sur les territoires de cet Etat, le TF est arrivé à la conclusion que le mode d'imposition constitue une information vraisemblablement pertinente.

Le glissement est d'autant plus dangereux que le TF estime que cette disposition légale doit s'appliquer à l'ensemble des personnes soumises à l'imposition d'après la dépense, sans opérer aucune distinction ni finesse s'agissant des modalités d'imposition.

Or, comme on a tenté de le démontrer plus haut, l'art. 4 par. 6 let. *b* CDI CH-FR n'a jamais été instauré pour les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense mais, bien au contraire, pour les résidents suisses possédant des biens immobiliers sur le territoire français. Cet aspect n'a même pas été invoqué par le TF, qui s'est bien gardé d'opérer une interprétation de cette disposition conventionnelle sur la base des instruments habituels découlant de la Convention de Vienne.

De plus, le TF n'a pas jugé utile non plus d'entrer dans les finesses de l'imposition d'après la dépense, dont les dispositions ont évolué considérablement ces dernières années, en prévoyant une base imposable fondée sur la dépense mondiale, ce qui n'aboutit pour ainsi dire jamais sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences que le contribuable possède.

Enfin, il n'est fait aucune mention du cas où la personne est soumise à l'imposition en vertu du calcul de contrôle ou de la situation du contribuable qui est simplement locataire au regard de l'art. 4 par. 6 let. *b* CDI CH-FR. Or, dans ces deux hypothèses, l'exclusion de la qualité de résident ne devrait pas être admise.

Plus étonnant encore, le TF a confirmé, dans un arrêt du 7 juin 2019 concernant l'application de la Convention signée entre la Suisse et l'Espagne puis du 26 août 2019 dans un cas de CDI CH-FR, que le mode d'imposition constituait une information vraisemblablement pertinente afin de démontrer que la personne n'a pas réalisé de revenu d'activité professionnelle en Suisse. À la limite de l'échange spontané d'informations, on peut s'étonner de la portée extensive que donne le TF aux renseignements considérés comme vraisemblablement pertinents dans le contexte de l'assistance administrative.

D'autres situations se présenteront devant notre Haute Cour et il paraît donc légitime et indispensable que le TF puisse prendre en compte les critiques formulées par la doctrine, alors qu'il a ouvert une brèche très importante en opérant les glissements décrits ci-dessus. Cela est d'autant plus crucial que, ce faisant, le TF a confirmé indirectement une prise de position opérée unilatéralement par les autorités fiscales françaises sans concertation avec l'Etat suisse s'agissant de l'interprétation de l'art. 4 par. 6 let. *b* CDI CH-FR.

En conséquence, compte tenu de l'incertitude créée par la jurisprudence du TF, il est du devoir de notre Haute Cour d'apporter des précisions circonstanciées. Nul doute que le débat n'est pas terminé.