

## Entraide administrative et imposition à forfait : le Tribunal fédéral donne à nouveau tort au Tribunal administratif fédéral

*Dans un arrêt du 1<sup>er</sup> février 2019 qui vient d'être publié (2C\_625/2018), le Tribunal fédéral (TF) a une nouvelle fois donné tort au Tribunal administratif fédéral (TAF). La question qu'il convenait de résoudre était celle de savoir si l'information selon laquelle la personne, sujet de la demande d'entraide et domiciliée en Suisse, était taxée selon le régime de l'imposition d'après la dépense (impôt à forfait) devait être transmise aux autorités fiscales françaises.*

Le TAF avait estimé - dans un arrêt étayé - que la demande d'entraide était recevable, mais que l'information du mode d'imposition ne revêtait pas le caractère d'être vraisemblablement pertinente. En effet, s'agissant d'une question de double résidence fiscale potentielle, le TAF a considéré que l'information selon laquelle celui-ci était imposé d'après la dépense en Suisse n'était pas un renseignement vraisemblablement pertinent, parce que l'on ne comprenait pas "l'utilité potentielle de cette information"

De son côté, le TF a estimé en revanche que le mode d'imposition est un élément qui peut se révéler vraisemblablement pertinent. Dans un passage qui ne manquera pas de marquer les esprits, le TF relève que la Convention de double imposition signée entre la Suisse et la France (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". En effet, selon l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR " n'est pas considérée comme résident d'un Etat contractant au sens du présent article 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 CH-FR".

Selon le TF, comme l'autorité requérante cherchait à clarifier la résidence fiscale du contribuable suisse, le point de savoir si l'intimé était imposé d'après la dépense en Suisse constitue un renseignement vraisemblablement pertinent.

Constatant que le rôle des autorités fiscales suisses se limite à vérifier si les critères retenus par l'Etat français trouvent appui dans la CDI CH-FR, il n'appartient pas à la Suisse de trancher elle-même, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative, l'existence d'un conflit de résidence effectif.

Même si l'on fait abstraction du nouveau "revers" du TAF ce qui devient très gênant, cet arrêt suscitera à l'évidence un vif débat.

En premier lieu, on constate que le TF conclut de manière hâtive que l'art. 4 par. 6 let. b CDI CH-FR est applicable alors que cette disposition conventionnelle ne traite que de la base imposable et non de l'imposition d'après la dépense de manière générale. Or, le contribuable suisse pourrait parfaitement avoir une base imposable qui n'est pas un multiple de la valeur locative ou du loyer annuel (forfait majoré). Que dire si la personne est imposée selon le calcul de contrôle pour les années en question ? L'arrêt du TF manque singulièrement de finesse d'analyse.

En outre, le TF passe totalement sous silence la controverse - pourtant bien connue et commentée - du refus unilatéral des autorités fiscales françaises de reconnaître les personnes soumises à l'imposition d'après la dépense comme des résidents au sens de la CDI CH-FR sans en référer à la Suisse. A l'évidence, cette controverse a visiblement échappé au TF.

Enfin, le TF estime que la France peut s'appuyer sur un critère de la CDI CH-FR pour évoquer un problème de double résidence, mais admet dans le même temps que la personne soumise à l'imposition d'après la dépense n'est pas résidente au sens de la CDI CH-FR. On peine à suivre un raisonnement logique. De plus, non seulement le TF valide - volontairement ou involontairement, mais surtout dangereusement- le point de vue controversé de la France sans analyse circonstanciée et étayée, mais elle permet ainsi aux autorités françaises de juger de la résidence fiscale à l'aune uniquement du droit interne français sans possibilité pour le contribuable suisse d'invoquer la CDI CH-FR ... et ce grâce au TF.

Avec le TAF, on voit mal en quoi le mode d'imposition était une information pertinente. Les effets négatifs ne manqueront d'avoir un écho retentissant.

Publié sur LinkedIn le 20 février 2019

© Thierry De Mitri