

ÉDITORIAL

« En ce monde rien n'est certain, à part la mort et les impôts », disait Benjamin Franklin. C'est dire si la fiscalité mérite qu'on lui consacre régulièrement des publications ! Le forfait fiscal, ou « imposition d'après la dépense », s'applique à quelque 5'000 étrangers domiciliés en Suisse, qui n'exercent aucune activité lucrative dans notre pays, et est calculé en fonction des dépenses annuelles du contribuable. Si le nombre de personnes physiques au bénéfice du forfait fiscal est en recul, les recettes fiscales, proches du milliard de francs, sont, elles, en constante augmentation pour la Confédération, les cantons et les communes concernés. En 2014, le peuple et les cantons réaffirmaient à une large majorité leur volonté de maintenir le forfait fiscal, institution séculaire et pragmatique. Suite à la modification de la loi et son entrée en vigueur en 2016, les conditions d'accès au forfait fiscal et la base de calcul de celui-ci se sont durcies pour les nouveaux contribuables (ceux qui bénéficiaient déjà du régime avant le 1^{er} janvier 2016 disposent d'une période transitoire de 5 ans avant que les nouvelles conditions ne s'appliquent, soit jusqu'en 2021), le rendant moins attractif qu'auparavant. En 2018, l'Administration fédérale des contributions a publié une Circulaire sur l'application du nouveau régime – notamment, pour l'assiette de l'impôt, l'augmentation du multiplicateur du loyer ou de la valeur locative de 5 à 7 fois, et la prise en compte de la fortune au niveau de l'imposition –, qui apporte des précisions utiles tant sur les nouvelles conditions d'accès que sur la base de calcul ; ce sont ces éléments qui sont développés dans la présente publication.



M. Barbier-M.
Marie Barbier-Mueller
Attachée à la
Direction générale



La Suisse figure parmi les leaders mondiaux de l'innovation.

LE FORFAIT FISCAL, UNE INNOVATION VIEILLE DE 150 ANS

INTRODUCTION

Symboles d'une concurrence fiscale décomplexée, l'Italie et le Portugal ont depuis quelques années introduit des régimes fiscaux particuliers visant à attirer des contribuables aisés, alors que la France et l'Allemagne déclarent ouvertement vouloir renforcer leur attractivité fiscale pour bénéficier du Brexit. Dans cet environnement, le forfait fiscal, vieille institution immuable en apparence, fait figure de précurseur. Dès 1862, le canton de Vaud a été le premier à mettre en place une imposition distincte applicable à certains contribuables étrangers. L'objectif politique était – déjà à l'époque – de renforcer l'attrait du canton auprès de contribuables dont les ressources pourraient influencer favorablement sur l'économie locale. Pour ce faire, le canton de Vaud élaborait un système selon lequel les contribuables concernés n'étaient pas imposés sur leurs revenus, mais sur leurs dépenses : le forfait fiscal. Cette idée se généralisera à l'ensemble du pays en 1935 et connaîtra plusieurs évolutions

et précisions au gré des époques et de la volonté législative. La publication le 24 juillet 2018 par l'Administration fédérale des contributions d'une nouvelle Circulaire concernant l'imposition d'après la dépense constitue la dernière de ces précisions. Elle est consécutive aux modifications des dispositions légales concernant le forfait fiscal approuvées par le peuple en 2014 et entrées en vigueur en 2016.

CADRE LÉGAL ET EXPLICATIONS

L'impôt calculé selon le forfait fiscal reprend les barèmes de l'impôt ordinaire. Ceux-ci s'appliquent non pas aux revenus, mais aux dépenses annuelles du contribuable. Ces dépenses annuelles correspondent au minimum au montant le plus élevé entre : un multiple du loyer, de la valeur locative ou du prix de la pension allouée au logement et à la nourriture ; les revenus de sources suisses ; et un montant calculé forfaitairement (CHF 400'000 pour l'impôt

fédéral et variable selon les cantons pour l'impôt cantonal).

À cela s'ajoute une composante relative à l'impôt sur la fortune. Chaque canton est libre de définir la manière dont il souhaite procéder, soit par exemple en augmentant le montant de la dépense ou en calculant un impôt sur la fortune sur un multiple de la dépense.

En outre, certains éléments de fortune ou revenu peuvent avoir une incidence sur la charge fiscale annuelle du contribuable au forfait. Il s'agit en particulier des éléments de source suisse ou lorsque le contribuable sollicite l'application d'une convention de double imposition.

DÈS 1862, LE CANTON DE VAUD A ÉTÉ LE PREMIER À METTRE EN PLACE LE FORFAIT FISCAL.

Le forfait fiscal est exclusivement destiné aux nationaux étrangers n'exerçant pas d'activités lucratives en Suisse. Les bénéficiaires du forfait fiscal doivent en outre prendre résidence pour la première fois dans notre pays ou, pour ceux qui y ont déjà été domiciliés, être de retour après au minimum dix ans d'absence.

Les cantons conservent une marge de manœuvre limitée dans l'application de ces règles. À l'exception du montant de la somme forfaitaire minimale de dépense et de la manière de prélever l'impôt sur la fortune, les règles fédérales et cantonales sont identiques. Toutefois, l'interprétation de celles-ci peut varier selon les cantons. Ainsi, la Circulaire du 24 juillet 2018 de l'Administration fédérale des contributions ne lie pas les administrations cantonales. En pratique toutefois, elle constitue une

référence et les éléments tranchés par celle-ci seront a priori suivis par les administrations cantonales.

NOUVEAUTÉS ET PRÉCISIONS

La Circulaire apporte des précisions complémentaires sur les modifications quant à l'octroi et à la base de calcul du forfait fiscal.

S'agissant des conditions d'octroi, la différence la plus notable concerne le critère de la nationalité suisse. Jusqu'à présent, certains cantons acceptaient d'en faire bénéficier les couples dont l'un des membres était Suisse, à condition toutefois que le couple remplisse tous les autres critères. D'autres cantons ont développé une pratique consistant en une imposition séparée, d'une part, du conjoint étranger au forfait et, d'autre part, du conjoint suisse de manière ordinaire. Désormais, la première de ces pratiques est jugée incompatible avec la nouvelle loi. Les contribuables suisses mariés à des étrangers ne pourront ainsi plus bénéficier de l'imposition selon la dépense, quand bien même les autres conditions seraient remplies. En revanche, la question de savoir si la seconde de ces pratiques peut demeurer applicable soulèvera sans doute la controverse. La Circulaire l'exclut alors que le texte légal semble laisser une marge d'interprétation possible en faveur de l'imposition séparée au forfait du conjoint étranger. Enfin, la Circulaire précise désormais explicitement que les forfaitaires peuvent quitter la Suisse et s'y réinstaller indépendamment du délai de dix ans prévu pour les contribuables ayant exercé une activité lucrative dans le pays.

Pour ce qui est de la base de calcul de l'imposition selon la dépense, elle est quelque peu étendue par la Circulaire. La notion de dépense comprend désormais les montants versés au conjoint et aux enfants sous autorité parentale du contribuable, quand bien même ces derniers résideraient à l'étranger. Les impôts et les contributions versées aux assurances sociales en font également partie. Enfin, les frais non périodiques, à l'instar d'une donation importante, ne sont en principe pas pris en compte. Toutefois, ici aussi, les notions de frais non périodiques et de donation importante demeurent incertaines.

CONCLUSION

Souvent qualifiées de durcissement, les nouvelles règles encadrant l'imposition selon la dépense sont le reflet de l'adaptation du forfait fiscal à la volonté législative. Une adaptation à des enjeux qui varient en fonction des époques et qui constituent peut-être la raison du succès de cette institution sur une si longue période. C'est dans ce contexte que la nouvelle Circulaire de l'Administration fédérale des contributions apporte d'utiles précisions et clarifications tant sur les nouvelles conditions d'octroi, que sur l'étendue de la base de calcul. Si ces précisions et clarifications sont parfois contestables, les contribuables garderont à l'esprit la possibilité de les remettre en question et – par là même – d'en renforcer la légitimité.

Newsletter rédigée par
M^{es} Fouad Sayegh et Yacine Rezki,
avocats, Walder Wyss SA

À PROPOS

La Société Privée de Gérance (SPG) à Genève et Rytz & Cie dans le canton de Vaud forment un groupe intégré, le groupe SPG-Rytz, actif sur les principaux marchés de l'Arc lémanique à Genève, Nyon et Lausanne. Le groupe SPG-Rytz offre à ses clients, investisseurs, propriétaires ou locataires une palette complète de services, du développement de projets immobiliers à la gérance, en passant par les évaluations et le courtage résidentiel et commercial.